جامعة النجاح الوطنية

كلية الدراسات العليا

أثر التعديلات التي تمت على قانون ضريبة الدخل خلال عامي 2014 و 2015 على تشجيع الاستثمار وتحقيق العدالة الضريبية

إعداد

أيمن جرادات

إشراف

د. سامح العطعوط

قدمت هذه الاطروحة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المنازعات الضريبية، بكلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس- فلسطين.

2017

أثر التعديلات التي تمت على قانون ضريبة الدخل خلال عامي 2014 و 2015
على تشجيع الاستثمار ودورها في تحقيق العدالة الضريبية

إعداد

أيمن صابر جرادات

نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ 2/ 2 / 2017م، وأُجيزت.

اعضاء لجنة المناقشة	**التواقيع**
– د. سامح العطعوط / مشرفاً رئيسياً	....
– د.مفيد أبو زنط / مُمتحِناً خارجياً	....
– د. مفيد الظاهر / مُمتحِناً داخلياً	....

الإهداء

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك، ولا يطيب النهار إلا بطاعتك، ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك، ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك، سبحانك ربي جلّ جلالك، لك الحمد ولك الشكر.

إلى من نذرت عمرها من أجل رسالة صَنعْتُها من أوراق الصبر، وطرزتُها ببذور الأمل بلا فتور ولا كلّل، إليكِ أمي الغالية أُهدي هذه الرسالة.

إلى من كلّله الله بالهيبة والوقار، إلى من علمني العطاء دون انتظار، إلى من أحمل اسمه بكل افتخار،والدي الحبيب أرجو من الله أن يمد في عمرك، لترى ثماراً حان قطافها بعد انتظار.

شريكة حياتي وتوأم الروحِ زوجتي إيمان ، أنتِ مصدر إلهامي وشريكة المسرةِ والمضارّ.

أخوتي أخواتي لكم مني كل محبة واعتبار

إلى كل أحبابي وأنسبائي الطيبين.

أصدقائي زملائي

أهديكم هذه الدراسة

الشكر والتقدير

إن هذه الرسالة ما هي إلا ثمرة من ثمرات الزرع الذي زُرِع فيَّ فآتى أُكُله، فكل الشكر والتقدير لمن ساهم معي في مسيرتي التعليمية بمراحلها المختلفة، وصولاً إلى هذه الأُطروحة...

رسالة تقدير وشكر أُبرقها للهيئة التدريسية في جامعة النجاح الوطنية التي كانت ينبوع علم اغترفنا منه خلال فترة دراستنا.

مشرفي الدكتور سامح العطعوط كل الشكر والعرفان لدعمكم المتواصل.

صديقي العزيز المعتز بالله محمود

زوجتي الغالية إيمان،، كلّ كلمات الشكر لا توفيكِ حقّكِ، فأنتِ من صَبَر وتعب وسهر من أجل هذا اليوم... حفظكِ الله ورعاكِ ..

الإقرار

أنا الموقع أدناه مقدم الرسالة التي تحمل العنوان:

أثر التعديلات التي تمت على قانون ضريبة الدخل خلال عامي 2014 و 2015 على تشجيع الاستثمار ودورها في تحقيق العدالة الضريبية.

أُقرّ بأنّ ما اشتملت عليه هذه الرسالة إنما هي نتاج جهدي الخاص، باستثناء ما تمت الإشارة إليه حيثما ورد، وأنّ هذه الرسالة ككل أو أي جزء منها لم يُقدَّم من قبل، لنيل أية درجة علمية أو بحث علمي لدى أية مؤسسة تعليمية أو بحثية أخرى.

Declaration

The work provided in this thesis، unless otherwise referenced، is the researcher's own work، and has not been submitted elsewhere for any other degree or qualification.

Student's name: **اسم الطالب:**

Signature: **التوقيع:**

Date: **التاريخ:**

فهرس المحتويات

فهرس الجداول

جدول رقم (8)	نتائج اختبار (ت) لدلالة الفروق في متوسطات استجابات عينة الدراسة حول أثر التعديلات التي تمت على قانون ضريبة الدخل خلال عامي 2014-2015 على تشجيع الاستثمار ودورها في تحقيق العدالة الضريبية من وجهة نظر المكلفين ومأموري التقدير الضريبي في محافظات الخليل، ونابلس، ورام الله تُعزَى لمتغير مجال العمل	**56**
جدول رقم (9)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات عينة الدراسة حول أثر التعديلات التي تمت على قانون ضريبة الدخل خلال عامي 2014-2015 على تشجيع الاستثمار ودورها في تحقيق العدالة الضريبية من وجهة نظر المكلَّفين ومأموري التقدير الضريبي في المحافظات	**57**
جدول رقم (10)	نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في أثر التعديلات التي تمت على قانون ضريبة الدخل خلال عامي 2014-2015 على تشجيع الاستثمار ودورها في تحقيق العدالة الضريبية من وجهة نظر المكلفين ومأموري التقدير الضريبي في محافظات الخليل، ونابلس، ورام الله تُعزَى لمتغير سنوات الخبرة .	**58**
جدول رقم (11)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات عينة الدراسة حول أثر التعديلات التي تمت على قانون ضريبة الدخل خلال عامي 2014-2015 على تشجيع الاستثمار ودورها في تحقيق العدالة الضريبية من وجهة نظر المكلفين ومأموري التقدير الضريبي في محافظات الخليل، ونابلس، ورام الله تُعزَى لمتغير سنوات الخبرة للدرجة الكلية .	**59**
جدول رقم (12)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات عينة الدراسة حول أثر التعديلات التي تمت على قانون ضريبة الدخل خلال عامي 2014-2015 على تشجيع الاستثمار ودورها في تحقيق العدالة الضريبية من وجهة نظر المكلفين ومأموري التقدير الضريبي في محافظات الخليل، ونابلس، ورام الله تُعزَى لمتغير سنوات الخبرة للدرجة الكلية .	**59**

فهرس الملاحق

أثر التعديلات التي تمت على قانون ضريبة الدخل خلال عامي 2014 و 2015 على تشجيع الاستثمار ودورها في تحقيق العدالة الضريبية

إعداد

أيمن صابر جرادات

إشراف

د. سامح العطعوط

الملخص

تطرّقت هذه الدراسة للحديث عن التعديلات التي حدثت على القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل فلسطين بموجب قرار من القانون رقم 4 لعام 2004 وقرار من القانون رقم 5 لعام 2015، وأثر هذه التعديلات على البيئة الاستثمارية في فلسطين ودورها في تحقيق العدالة الضريبية.

هدفت الدراسة إلى دراسة وفحص وتحليل هذه التعديلات من الناحية النظرية والتطبيقية والإحصائية لمعرفة مدى تحقيق هذه التعديلات الحاصلة للأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي يرمي إليها التشريع الضريبي، وماهي الفوائد التي تعود على المكلفين بشكل عام وعلى القِطَاعيْن : الاقتصادي، والاجتماعي بشكل خاص .

من أجل تحقيق هذا الهدف قام الباحث بالرجوع إلى الأدبيات الدراسية، والدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع، والتحليل الوصفي للقرارات بقانون التي صدرت وعدلت القانون الاصلي، وإجراء المقابلات مع ذوي الاختصاص، والخبرة، والعلاقة، بشأن هذه التعديلات، ومن ثم قام الباحث بتصميم استبانة وتحكيمها من ذوي الخبرة والاختصاص وتوزيعها وتحليلها.

وقد خرج الباحث بموجب هذه الدراسة بالنتائج التالية:

فيما يتعلق بالجوانب الاقتصادية وتشجيع الاستثمار:

إن قيام المشرِّع بإعفاء أرباح الأسهم والسندات ضمن المَحافِظ الاستثمارية، وبالتالي إخضاع أسهم وسندات الاكتتاب (التأسيس) للضريبة يجعل التعديل الحاصل مغايراً لتحقيق الأهداف الاقتصادية وغير مشجع للاستثمار داخل فلسطين، وتوصل الباحث أيضاً إلى أنّ استيفاء 10 % على أرباح الشركات المساهمة سواء أكانت حصص أرباح أو توزيعات نقدية يؤدي إلى ازدواج ضريبي نظراً لاقتطاع الضريبة من هذه الأرباح ومن ثم اقتطاعها على شكل خصم مصدر عند توزيعها، وبالتالي فإنّ هذا التعديل سيؤدي بالضرورة إلى عدم الشعور بالعدالة الضريبية وهجرة الاستثمارات الداخلية إلى الخارج وزيادة نِسَب التهرب الضريبي والمنازعات الضريبية .

أما فيما ما يتعلق بالجوانب الاجتماعية:

فقد خرجت الدراسة بأنّ إعفاء مكافاة نهاية الخدمة المدفوعة بمقتضى التشريعات النافذة للعاملين في الجامعات الفلسطينية بما لا يتجاوز شهرين عن كل سنة سنوياً بدلًا من شهر واحد جعل هناك انقسام كبير في الشارع الفلسطيني بين مؤيد ومطالب بإعطاء إعفاءات مماثلة للمهندسين، والأطباء، وبعض القطاعات الأخرى الهامة، وبالتالي يؤدي ذلك إلى خلق جو من عدم الراحة بالالتزام الضريبي كما أن رفع الإعفاء السنوي للإقامة بقيمة 6،000 شيكل سنويا وتوسيع الشرائح الضريبية يفيد أصحاب الدّخول المرتفعة أكثر من أصحاب الدّخول المتدنية، وبالتالي تفقد الضريبة هدفها الاجتماعي الرئيسي وهو إعادة توزيع الدخول بين الأغنياء والفقراء.

وبعد إجراء التحليل الإحصائي للاستبانة التي وُزّعت على عينة الدراسة فقد خرجت الدراسة بالنتائج التالية:

إنّ درجة أثر التعديلات التي تمت على قانون ضريبة الدخل خلال عامي 2014-2015 على تشجيع الاستثمار ودورها في تحقيق العدالة الضريبية من وجهة نظر مأموري التقدير الضريبي في محافظات الخليل، ونابلس، ورام الله كبيرة ،وكانت من أكثر الفقرات التي حصلت على درجة موافقة

كبيرة جداً هي (يستفيد من توزيع الشرائح فئة ذوي الدخول العالية، واستيفاء الضريبة بنسبة (10%) على الفوائد الناجمة عن برامج التمويل المخصصة لتحفيز الشركات الصغيرة يعتبر تعديلاً محققاً للعدالة الضريبية، و توسيع الشرائح الضريبية يُعتبر تعديلاً محقّقاً للعدالة الضريبية.

أما الفقرات التي حصلت على أدنى استجابات هي موظفي الإدارة الضريبية وهم على علم ويقين ومعرفة وذات خبرة متقدمة في نشاطات المتاجرة التي تُصنَّف ضمن المَحافِظ الاستثمارية أم لا، و استثناء شركات الاتصالات والشركات التي تتمتع بامتياز أو احتكار في السوق الفلسطيني من البند من تخفيض نسبة الضريبة: الدخل المفروض بنسبة 15 % واخضاعها بنسبة 20% يساهم في تشجيع الاستثمار، و استيفاء الضريبية بنسبة (10%) على الأرباح سواء أكانت على شكل حصص أرباح أو توزيعات نقدية على أن تُقتَطع من المصدر لا يعتبر إجراءً قانونياً، كما لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة(α =0.05) بين متوسطات استجابات عينة الدراسة حول أثر التعديلات التي تمت على قانون ضريبة الدخل خلال عامي 2014–2015 على تشجيع الاستثمار ودورها في تحقيق العدالة الضريبية من وجهة نظر مأموري التقدير الضريبي في محافظات الخليل، ونابلس، ورام الله تعزى لمتغير المحافظة .

أظهرت النتائج أيضاً أنّه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة(α =0.05) بين متوسطات استجابات عينة الدراسة حول أثر التعديلات التي تمت على قانون ضريبة الدخل خلال عامي 2014–2015 على تشجيع الاستثمار ودورها في تحقيق العدالة الضريبية.

بالإضافة إلى أنّه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة(α =0.05) بين متوسطات استجابات عينة الدراسة تعزى لمتغير التحصيل العلمي، ولا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة(α =0.05) ،تُعزى لمتغير سنوات الخبرة .

و في ضوء نتائج الدراسة فقد أوصى الباحث بضرورة قيام المشرّع الضريبي بالتوضيح للبنوك بآلية تنزيل المصاريف ذات العلاقة بأرباح التسهيلات وإقراض الشركات الصغيرة، وضرورة إعادة النظر في التعديلات الخاصة بالإعفاءات الاقتصادية وخصوصاً العمل على إعفاء توزيعات الأرباح بدلاً من إخضاعها للضريبة، لتفادي حدوث الازدواج الضريبي وزيادة نِسَب التهرب

الضريبي وهجرة الاستثمارات الداخلية، لا بد من توضيح الإجراءات الفنية في تنزيل المصاريف بما يتعلق بالإعفاءات الجديدة التي جاء بها التعديل على القانون الضريبي، ودراسة مستويات غلاء المعيشة، وإقرار الشرائح الضريبية بشكل يفيد أصحاب الدخول المتدنية، ومراعاة المقدرة التكليفية لأصحاب الدخول العالية، وأخيراً فقد أوصى الباحث بضرورة التطرق إلى شرائح مجتمعية أخرى ذات أهمية داخل المجتمع كالأطباء والمهندسين وبعض الفئات الأخرى التي تنادي بضرورة منحها امتيازات ضريبية.

الفصل الاول

خطة الدراسة

المقدمة

تُعتبر السياسة المالية جزءاً من السياسة العامة للدولة، والنظام الضريبي من أهم أدوات السياسة المالية في العصر الحاضر، حيث تعددت الأهداف التي تسعى الدولة إلى تحقيقها من خلال تطبيق النظام الضريبي، ويمكن إجمال هذه الأهداف إلى أولاً: الحصول على إيرادات وفيرة من الضرائب تكفي لسد نفقات الدولة، وضبط السلوك الاستهلاكي لمواطني الدولة، والحد من التضخم، وتنظيم الإنتاج، وإعادة توزيع الثروة (عرقاوي،65،1983).

إنّ ضريبة الدخل تُعتَبر من أهم أنواع الضرائب المباشرة التي تتخذ من دخل المكلَّف وعاءً لها، وقد منحها المشرِّع الضريبي أهمية خاصة بها واحتلت مكانة مرموقة بين مختلف أنواع الضرائب؛ لِمَا لها من آثار اجتماعية واقتصادية وسياسية على الدولة ومواطنيها (الزبيدي، 2008، ص15).

ولِمَا كان نظام الضرائب وما يشمله من أساليب وآليات وفيما يتعلق بموضوع الاستثمارات ووجود آليات ووسائل لتدعيم أسس الاستثمارات المختلفة، إنّما هو عامل جذب للاستثمارات والمستثمرين داخل الدولة، فإنّ الحوافز الضريبية التي يمنحها المشرّع الضريبي للأشخاص المعنويين والطبيعيين تسهم في تحقيق الأهداف التي يسعى المستثمرون لتحقيقها على صعيدهم الخاص، كما تسهم في تحقيق أهداف أخرى على مستوى المجتمع ككل، الأمر الذي يؤدي إلى تعظيم المنفعة الخاصة والعامة على حدّ سَواء (إمام، 2009، ص 16-17).

إنّ من متطلبات تطبيق القانون الضريبي تحقيق العدالة الضريبية التي تُعتبر ركناً هاماً من أركان هذا القانون، وإنّ أيَّ تعديل على القوانين الضريبية يجب أن يَأخذ بعين الاعتبار الأركان التي يقوم عليها القانون دون المساس بأيّ منها، كما أنّ أيّة تعديلات على القانون الضريبي يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الأسباب الموجِبَة لهذا، وهذا ما سيتناوله الباحث في هذه الدراسة من

جانبين؛ الجانب الأول مرتبط بالعلاقة بين تعديل القانون الضريبي وأثره على البيئة الاستثمارية، والجانب الثاني دور هذه التعديلات في تحقيق العدالة الضريبية.

فلسطينياً شهد القانون الضريبي وتحديداً قانون ضريبة الدخل ممثّلاً بقرار بقانون رقم (8) لعام 2011 الذي صدر في شهر أيلول من عام 2011، تعديلات جوهرية بدأت مع إصدار تعليمات مجلس الوزراء الفلسطيني عام 2012، ومن ثم قرار بقانون رقم (4) لعام 2014، وأخيراً قرار بقانون رقم (5) لعام 2015 بشأن تعديل قرار بقانون رقم (8) لعام 2011 الذي صدر بتاريخ 2015/4/9 (قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشان ضريبة الدخل وقرار بقانون رقم 4 لعام 2014 وقرار بقانون رقم 5 لعام 2015)، وتم نشره في الجريدة الرسمية بتاريخ 2015/4/29(جريدة الوقائع الفلسطينية العدد 112 بتاريخ 29-4-2015).

ومن هنا فقد وجد الباحث مجالاً خصباً لدراسة هذه التعديلات، وتبيان أثرها الناتج والمتوقَّع على البيئة الاستثمارية، ومدى مساهمة هذه التعديلات في تطبيق مبدأ العدالة الضريبية، وخلق توازن بين الفئات الضريبية المختلفة.

أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة في كونها تبحث في مجالات جديدة ترتبط بتعديلات مُستحدَثة على القانون الضريبي المطبَّق في فلسطين، ولا سيّما التعديلات الأخيرة التي أُصدرت في العام الماضي (2015) والتي دخلت حيّز التنفيذ حديثاً، حيث مسّت جوهر القانون الضريبي ممَثَّلاً بسعر الضريبة، وركزت هذه التعديلات على الإعفاءات الاجتماعية، وقامت بتغييرات جوهرية على سعر الضريبة سواءَ كان ذلك للأشخاص الطبيعيين أو الأشخاص الاعتباريين، ولا زال الأثر الناتج عن هذه التعديلات غير معروف فيما يتعلق بتشجيع الاستثمار وتحقيق العدالة الضريبية.

أما بخصوص التعديلات التي حصلت عام 2014، فقد ظهرت بعض النتائج التي يمكن قياسها، والاستفادة منها وتحديد مدى نجاعة هذه التعديلات في تحقيق الغرض الذي وُضعت من أجله، وهو تشجيع البيئة الاستثمارية في فلسطين وجذب رؤوس الأموال، إنّ هذه الدراسة تزامنت

مع تعديل القانون، الأمر الذي يساعدها على التنبؤ في نتائج هذا التعديل من خلال دراسة أثر التغييرات الحاصلة، والبحث في قصد المشرّع من هذه التعديلات، ومدى ترابط هذا القصد مع النتائج المتوقَّعة والناتجة سابقاً عن التعديلات الحالية والسابقة، الأمر الذي يساعد المشرّع في ضمان حسن تطبيق التعديلات تحقيقاً للهدف الذي تمّت لأجله.

أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة لتحقيق الأهداف الآتية:

1. تتبُّع التعديلات التي حصلت على القانون الضريبي في فلسطين ولا سيّما التعديلات التي تمت على قرار بقانون رقم 8 لعام 2011 منذ بداية صدور القرار حتى تاريخه.
2. التعرف على ماهِيَة التعديلات التي حصلت، وإجراء دارسة نقدية لها، وتوضيح الأسباب التي دعت لإرجاء تطبيق بعضها.
3. دراسة أثر هذه التعديلات على الواقع الاستثماري في فلسطين.
4. البحث في مدى إسهام هذه التعديلات في تحقيق مبدأ العدالة الضريبية.
5. البحث في مدى قانونية هذه التعديلات وسلامة الإجراءات التي تَبِعَتها.

مشكلة الدراسة واسئلته

تتمحور مشكلة الدراسة في النظر إلى التعديلات الحاصلة في القانون الضريبي بشكلٍ متكرر، وسريع وفيما إذا كانت هذه التعديلات تحمل في طَيَّاتِها تلك الأهداف المرجوَّة منها، والتي ترمي إليها السياسات الضريبية، كتحقيق العدالة الضريبية، أم أنّها تعديلات غير مدروسة لا يمكن التنبؤ بها، وقد قام الباحث بصياغة مشكلة الدراسة من خلال طرح التساؤل الرئيسي الآتي:

إلى أي مدى أسهمت تعديلات قانون ضريبة الدخل التي حصلت خلال عامي 2014 و 2015 في تحقيق العدالة الضريبية؟

ويتفرّع عن هذا التساؤل الرئيسي، الأسئلة الفرعية الآتية:

- ✓ ما هو الأثر الذي تركته أو ستتركه التعديلات الحاصلة على قانون ضريبة الدخل خلال عامي 2014 و 2015 على البيئة الاستثمارية في فلسطين؟
- ✓ هل نجحت هذه التعديلات في تحقيق العدالة الضريبية المرجوّة؟
- ✓ ما هو قصد المشرّع الفلسطيني من وراء إصدار مثل هذه التعديلات على القانون؟

محدّدات الدراسة

المحددات الزمانية: تتناول هذه الدراسة التعديلات الحاصلة على قانون ضريبة الدخل خلال عامي 2014 و 2015 تحديداً.

المحددات المكانية: تختصّ هذه الدراسة في تبيان أثر هذه التعديلات على البيئة الاستثمارية والعدالة الضريبية في الضفة الغربية دون قطاع غزة؛ نظراً لظروف الانقسام الحاصل واختلاف القانون الضريبي المطبَّق بين شِقَّيّ الوطن.

المحددات البشرية: ممثلةً بذوي العلاقة بهذه التعديلات من مكلفي الضرائب ومأموري التقدير.

متغيرات الدراسة

الجدول أدناه يوضّح المتغيرات التي قام الباحث بدراستها وتبيان العلاقات بينها في هذه الدراسة:

الجدول رقم (1) : المتغيرات المستقلة والتابعة للدراسة

المتغيرات المستقلة	المتغيرات التابعة
تعديلات قانون ضريبة الدخل الفلسطيني	العدالة الضريبية
التعديلات المرتبطة بالشرائح الضريبية للأشخاص الطبيعيين	
التعديلات على مبالغ الإعفاءات الضريبية للأشخاص الطبيعيين	
عدم تخفيض ضريبة الدخل على شركات الاتصالات والشركات التي تتمتع بامتياز أو احتكار	
رفع إعفاء مكافأة نهاية الخدمة المدفوعة لموظفي الجامعات الفلسطينية	
تعديلات قانون ضريبة الدخل الفلسطيني المتعلقة بتعديل النِّسَب الضريبية على الأشخاص المعنويين	

منهجية الدراسة

اتبع الباحث في هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي من خلال دراسة نصوص قانون ضريبة الدخل، ولا سيّما المواد التي تم تعديلها بموجب القرارات الصادرة عامي 2014 و2015، وتبيان هذه التعديلات تفصيلاً وتتبُّعاً وتوضيحاً، بالإضافة إلى دراسة أثر هذه التعديلات على البيئة الاستثمارية في فلسطين، والبحث فيما إذا أسهمت هذه التعديلات في ترسيخ مبدأ العدالة الضريبية، وذلك من خلال الاستعانة بالأدبيات والأبحاث التي كُتبت بهذا الصدد، وإجراء المقابلات الشخصية مع ذوي الخبرة والاختصاص وصانعي القرار ممّن شاركوا أو أشرفوا أو اضطلعوا في هذه التعديلات، ومن خلال الحصول على أرقام وبيانات توضّح الأثر الذي تمَّ، والأثر المتوقع لهذه التعديلات على البيئة الاستثمارية، ودراسة وتحليل مدى إسهام هذه التعديلات في وضع حجر الأساس لتطبيق مبدأ العدالة الضريبية من عدمه، كما قام الباحث بتصميم استبانة بحث لاستقصاء آراء عيّنة الدراسة حول متغيّرات الدراسة المختلفة ووصفها وتحليلها والخروج بنتائجها.

فرضيات الدراسة

تسعى هذه الدراسة لاختبار الفرضيات الآتية:

1. أنّه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ بين التعديلات التي حصلت على قانون ضريبة الدخل الفلسطيني وتطبيق العدالة الضريبية .
2. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ بين زيادة الإعفاء الشخصي للمقيم والإسهام في تطبيق العدالة الضريبية .
3. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ بين زيادة مدى الشرائح الضريبية حسب التعديلات الأخيرة والإسهام في تطبيق العدالة الضريبية.
4. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ بين رفع إعفاء مكافأة نهاية الخدمة المدفوعة لموظفي الجامعات الفلسطينية وتطبيق العدالة الضريبية.
5. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ بين خفض نِسَب الضريبة للأشخاص المعنويين إلى 15% وتطبيق العدالة الضريبية.
6. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ بين عدم تخفيض ضريبة الدخل على شركات الاتصالات والشركات التي تتمتع بامتياز أو احتكار، وتطبيق العدالة الضريبية.

مجتمع وعينة الدراسة

مجتمع الدراسة: يشمل مجتمع الدراسة مأموري التقدير بصفتهم الجهة المخوَّلة بتطبيق وتنفيذ هذه التعديلات بالإضافة إلى أنّهم ذوي الخبرة في تطبيق القانون الضريبي.

عينة الدراسة: سيقوم الباحث بتوزيع استباناته على موظفي دوائر ضريبة الدخل في المناطق التالية: (نابلس، رام الله، الخليل)

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

المبحث الأول: ماهِيَة العدالة الضريبية

تُعتَبر قاعدة العدالة الضريبية ذات أهمية كبيرة جداً نظراً لاعتماد النظام الضريبي عليها حين بنائه، ورسم سياساته لأنّها تمسُّ المراكز القانونية للمكلَّفين وعلاقة المكلَّف بالدوائر الضريبية التي يجب أن يشعر بعدالة الالتزام الضريبي الذي يقوم به، بل إن حصيلة الضريبة تعتمد على مقدار عدالتها كون الشعور بعدالة الضريبة يؤثّر في الاتساع أو التقليل من فجوة ظاهرة التهرّب الضريبي (محمود ، 2015 ، ص15).

المطلب الأول: التعريف بالعدالة الضريبية

الفرع الأول: المفهوم النظري للعدالة الضريبية

قد يظن البعض أنّ العدالة الضريبية هي عبارة عن وجوب اشتراك كل شخص في الدولة سواء أكان شخصاً طبيعياً أم معنوياً في دفع الضرائب فقط وبهذا المفهوم لقاعدة العدالة يكون التّكريس لمبدأ المساواة الذي تكفله الدساتير في الغالب، لكنّ هذه القاعدة لا تقتصر على هذا الحيّز أو النطاق في مفهومها فقط بل قد تمتد إلى بُعدٍ آخر (المهايني، 2010، ص13-14).

الفرع الثاني: المفهوم القضائي للعدالة الضريبية

حاول القانونيون وخاصّةً القضاء الدستوري أثناء فحصه دستوريّة النصوص الضريبية أن يبيّن بعض صور العدالة الضريبية بوصفه أنّها: " **المعبّر عن القيم الاجتماعية السائدة في مجتمع معين خلال فترة زمنية معينة، بالرغم من كون مفهومها الفلسفي قد يكون مُطلَقاً، لكنّ تطبيقها العملي متغير باطّراد، ومعانيها متباينة تَبَعاً لمعايير الضمير الاجتماعي**".

وبيّن القضاء صوراً للعدالة الضريبية، فبما يرتبط بتحديد العقوبات عن المخالفات الضريبية، أوضح أنّ القضاء مظهر من مظاهر العدالة التي يجب أن يتقيّد بها المشرّع الضريبي أثناء سَنّ القانون،

وأن يكون تحديده للتعويض عن المخالفات الضريبية متناسباً مع نوع المخالفة ومتدرّجاً بقدْر خطورتها ووطئتها على الصالح العام، أما إذا ألغى هذا التمايز بين كل مخالفة وأخرى، ورتّب عليها القدْر التعويضي نفسه فإنّه يُعدُّ منافياً لضوابط العدالة الاجتماعية التي يجب أن يقوم عليها النظام الضريبي في الدولة .

لقد بيَّن القضاء الدستوري في مناسبة ثانية أنَّ من مقتضيات العدالة الضريبية تحديد وعاء الضريبة تحديداً حقيقياً غير جَزافياً كون التقدير الأخير قد يحصل فيه غالباً تجاوز لأرباح المكلَّف الفعلية مِمَّا يتجاوز ضابط مراعاة المقدرة التكليفية (المهايني ، مرجع سابق ، ص14).

وعلى ذلك فيما سبق يرى الباحث أنّ العدالة الضريبية لا تقف عند المساواة في الالتزام الضريبي، إنّما تكون بعدّة طرق ومظاهر وصور عند بناء النظام الضريبي والسياسات الضريبية التي يجب أن تكون متّفِقَة مع الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية داخل المجتمع الذي يفرض عليه الضريبة بشكل عام وعلى المكلَّف بشكل خاص.

ومن خلال هذه الدراسة سنتبيذن مظاهر العدالة الضريبية وتطبيقها في قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل والتعديلات التي تَبِعَته.

المطلب الثاني: صور العدالة الضريبية

الفرع الأول: عموميّة الضريبة

تتفرع عمومية الضريبة إلى العمومية الشخصية والعمومية المعنوية، فأمّا العمومية الشخصية هي: فرض الدولة الضريبة على الأشخاص الخاضعين لسيادتها من المواطنين والأجانب الذين يقيمون بإقليمها جميعهم على حد سواء، وتحقِّق هذه العمومية العدالة الضريبية الأفقية، ولكن هذا لا يمنع المشرّع الضريبي من تقرير إعفاءات خاصة واستثنائية لأسباب اجتماعية أو عائلية، كإعفاء الحد الأدنى من الدخل تأميناً للمعيشة، أو الإعفاء لأسباب سياسية كما في إعفاء السّلكيْن: السياسي، والقنصلي من الضرائب المترتبة على رواتبهم ومخصّصاتهم التي يستلمونها وذلك مراعاةً للاتفاقيات والأعراف الدولية والمعاملة بالمثل بين الدول، وغير ذلك

من الإعفاءات التي قد لا يتمتع بها جميع المكلفين بالضريبة لأسباب تتوفر فيهم ولا تتوفر في غيرهم، حيث إنّ الإقامة قد تتوفر في بعض المكلَّفين وقد لا تتوفر في غيرهم .

أمّا العمومية المادية فمؤداها خضوع الأموال أو الدّخول الموجودة أو المتحقّقة في إقليم الدولة كافّة للضرائب، ولكنّ هذا لا يمنع المشرّع من تقرير إعفاءات لبعض الدخول من الضريبة رغبة في تحقيق أهداف اقتصادية أو اجتماعية، كما في بعض الإعفاءات الخاصة بقوانين تشجيع الاستثمار او إعفاء بعض القطاعات التجارية تشجيعاً لها (الشوابكة ، 2015 ، ص73) .

الفرع الثاني: مراعاة المقدرة المالية لكل مكلَّف

إنّ مراعاة المقدرة التكليفية تعني عدم دفع المكلَّفين الخاضعين للضريبة بنفس المبالغ والأموال للدائرة الضريبية، ويأتي هذا بسبب اختلاف دخول الأشخاص بدرجات متقاربة أو كبيرة وإنّما تكون الضريبة المستحقة عليه متناسبة مع حجم دخله مع الأخذ بظروفه الاقتصادية والعائلية وهذا ما أسماه الباحثون بشخصية الضريبة، وأطلق الباحثون على هذا المظهر من العدالة الضريبية بالعدالة العمودية كونها سَتُزداد مبالغها، وتتصاعد بزيادة دخل المكلَّف وتصاعده، و سيكون مبلغ الضريبة المستحق متلائماً مع المقدرة على الدفع، واختلاف الشرائح الضريبية التي يقع ضمنها المكلَّف، وفقاً لحالتهم المادية (الشوابكة ، مرجع سابق ، ص73).

الفرع الثالث: التوازن بين العدالة الضريبية والهدف الجِبائي للضريبة

إنّ أُولى أهداف فرض الضريبة هو الهدف الجبائي منها، أي الهدف التمويلي للموازنة العامة من أجل سداد الدولة التزاماتها لكنّ هذا الهدف قد يبدو بحاجة إلى أن يكون مُتَّسِقاً مع قاعدة العدالة الضريبية مِمَّا يدعو إلى التساؤل عن آلية المواءمة بين ذلك الهدف وقاعدة العدالة الضريبية.

وقد اتفق أصحاب الاختصاص القانوني أنّ القانون الضريبي يجب أن يحقق التوازن بين الهدف الجبائي وقاعدة العدالة، ولكن دون بيان الضابط القانوني في إقامة ذلك التوازن (محمد ، 2010، ص39).

وبهذا يرى الباحث أنّ توفير قنوات تمويل للموازنة العامة للدولة أو للسلطة يكون من خلال وجود بناء قانوني ضريبي يتصف بالعدالة الضريبية التي تراعي جميع الظروف الاجتماعية، والاقتصادية، والسياسية داخل الدولة .

المبحث الثاني: أهداف السياسة الضريبية

تحقق السياسات الضريبية عدالتها من خلال تحقيقها أهدافها المالية والاجتماعية والاقتصادية، حيث لم يعد هدف الدولة الوحيد هو تمويل الدولة والقيام بواجباتها الأساسية فحسب، بل أصبحت تُستخدم الضرائب كوسيلة لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية من خلالها وهكذا اتسعت الأهداف الضريبية، لتخرج من نطاق الهدف المالي إلى أهداف أخرى فيصبح تحقيقها هو تحقيق للعدالة الضريبية (صبري، 2010، ص17).

المطلب الأول : الهدف المالي لضريبة الدخل في فلسطين

إنّ الهدف الرئيسي على مر العصور للضرائب هو تمويل الخزينة العامة للدولة من أجل تغطية العجز في الموازنة العامة للدولة وتوظيف هذه الأموال في برامج الدولة الاجتماعية والاقتصادية والتنموية التي من شأنها :

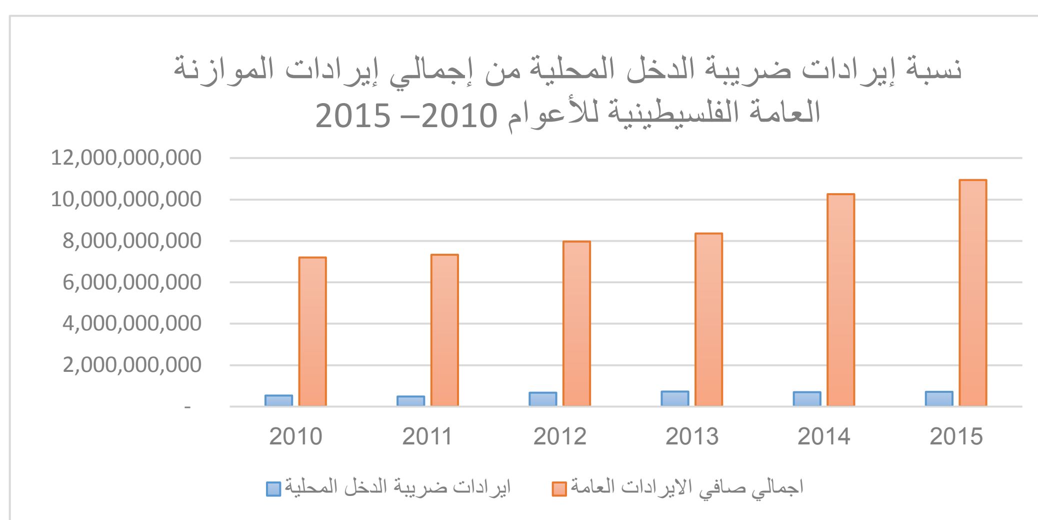
1. تغطية الأعباء و النفقات العمومية.
2. تحقيق التوازن في الميزانية.
3. الحدّ من التبعية الخارجية عند الدول النامية.
4. التقليل من التمويل الخارجي (حجازي ، 1998 ، ص9).

ولكن هل ضريبة الدخل في فلسطين تقوم بتحقيق الأهداف السابقة ؟ وما مدى كفاءتها في تمويل الموازنة العامة وتغطية النفقات العامة ؟

بالرجوع إلى الموازنات العامة للسنوات السابقة يظهر لدينا أنّ ضريبة الدخل لا تحقق ذلك الهدف المالي وهذا ما يبيّنه الجدول التالي (التقارير والموازنات الخاصة بوزارة المالية الفلسطينية السنوية):

جدول رقم (2): نسبة إيرادات ضريبة الدخل المحلية من إجمالي إيرادات الموازنة العامة الفلسطينية للأعوام 2010 – 2015.

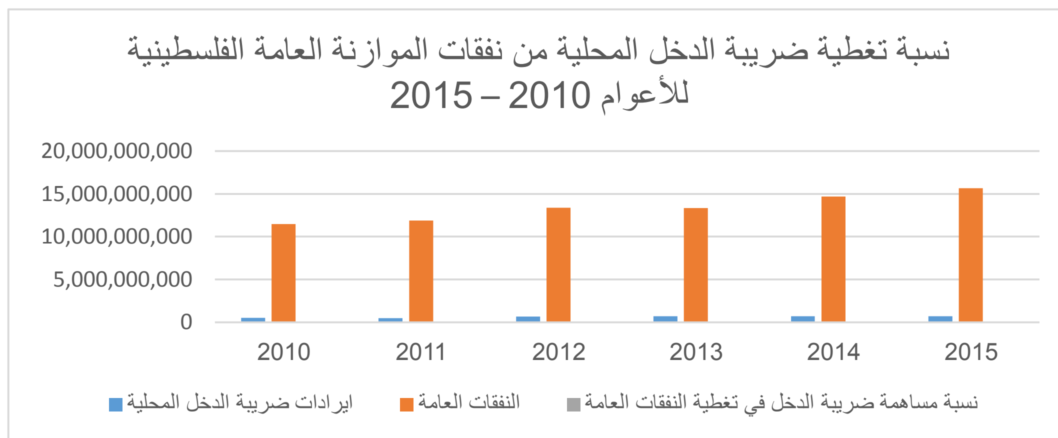
السنة	إيرادات ضريبة الدخل المحلية	إجمالي صافي الايرادات العامة	نسبة ضريبة الدخل المحلية من الإيرادات العامة
2010	521،081،000	7،188،083،000	7.25%
2011	474،400،000	7،320،700،000	6.48%
2012	659،100،000	7،957،600،000	8.28%
2013	714،200،000	8،347،600،000	8.56%
2014	684،600،000	10،247،200،000	6.68%
2015	700،700،000	10،931،300،000	6.41%



ويُلاحظ ممّا سبق أنّ الإيرادات الضريبية المتحققة من ضريبة الدخل المحلية لا تزيد عن 9% من الإيرادات العامة، حيث لا تشكّل ضريبة الدخل المحلية فروقاً جوهرية في إيرادات الموازنة العامة وبهذا يرى الباحث أنّها لا تحقق الهدف المالي المرجوّ للدولة، ولكن لا بُدّ من التطرق إلى مساهمتها في ميزان المدفوعات وتغطية نفقات الموازنة العامة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (3): نسبة تغطية ضريبة الدخل المحلية من نفقات الموازنة العامة الفلسطينية للأعوام 2010 – 2015(التقارير والموازنات السنوية الخاصة بوزارة المالية الفلسطينية).

السنة	إيرادات ضريبة الدخل المحلية	النفقات العامة	نسبة مساهمة ضريبة الدخل في تغطية النفقات العامة
2010	521،081،000	11،472،734،000	4.54%
2011	474،400،000	11،897،000،000	3.99%
2012	659،100،000	13،403،100،000	4.92%
2013	714،200،000	13،335،600،000	5.36%
2014	684،600،000	14،698،700،000	4.66%
2015	700،700،000	15،672،600،000	4.47%



وبناءً على الأرقام أعلاه فإنّ الباحث يرى أنّ ضريبة الدخل لم تستطع أن تحقق الهدف المالي لفرضها، نظراً لعدم كفاءتها في تغطية نفقات الموازنة العامة وعدم وجود أيّة مؤشرات على ارتفاع نسبة التغطية في المستقبل القريب، وبنفس الوقت الذي تحتاج فيه الموازنة إلى تغطية العجز الذي تعانيه خلال السنوات السابقة حتى اليوم، وهذا يعكس عدم قدرتها على تمويل الأنشطة والمخططات التنموية والاستثمارية في الدولة.

المطلب الثاني: دور النظام الضريبي في تحقيق الأهداف الاقتصادية

يتمثّل دور النظام الضريبي في الدولة في تحقيق الأهداف الاقتصادية المرجوة منه من خلال النقاط التالية:

1- توزيع الاستثمارات والمدَّخرات على فروع اقتصادية مختلفة، وعدم تركيزها على نشاط واحد فقط، فعندما تُفرَض الضريبة على قطاع اقتصادي ما بمعدل منخفض، أو يكون الإعفاء فيه واسعاً يوجّه المكلَّفون استثماراتهم نحو هذا القطاع لأنه ذو ربحية أكبر، كذلك تكون الضريبة أداة فعّالة لمنع توظيف رؤوس الأموال في القطاعات الإنتاجية الخاضعة لمعدل ضريبي مرتفع .

2- يرى بعضهم أنّها تؤدي للتحفيز على العمل لزيادة الإنتاج، والدخل، والمحافظة على مستوى معيشي معين، وقد تخفّض الضرائب من كميات الإنتاج إذ إنَّها تزيد من كلفة الإنتاج في حين أنّ الإعفاء الضريبي يزيد من كمية الإنتاج ويساعد في تنشيط الحالة الاقتصادية في فترات الكساد .

3- تُعتبر الضرائب حلاً لمشاكل اقتصادية منها: الركود الاقتصادي حيث يجب زيادة الطلب الكلي الفعلي لمعالجة الكساد، ليقابِل كمية المنتجات الكلية الفعلية، ويتم ذلك عن طريق تخفيض الضرائب المباشرة وهو إجراء يؤدي إلى زيادة الدخول الصافية للأفراد، وكذلك عن طريق تخفيض الضرائب غير المباشرة، وهذا يقود إلى انخفاض في الأسعار، وتؤدي الطريقتان إلى النتيجة نفسها وهي رفع مستوى الاستهلاك الخاص، أما التضخم فهو زيادة الكتلة النقدية عن قِيَم المُنتَجات الكلية الحقيقية التي يستطيع الجهاز الإنتاجي إنتاجها عند مستوى التشغيل الكامل، ولمعالجته يتطلّب إنقاص الطلب الكلي لعدم توازنه مع عرض السلع والخدمات؛ وللوصول إلى

هذه الغاية يقتضي ذلك إقرار ضرائب جديدة، أو رفع أسعار الضرائب القديمة، ومن ثَمَّ فإنّ ذلك سيؤدي إلى تخفيض الدخل الحقيقي للفرد وبالتالي انخفاض طلبه، وبذلك تنخفض القوة الشرائية عند الأفراد، ويجب أن تكون هذه الإجراءات ضمن سياسة اقتصادية متكاملة وليست إجراءات ضريبية منعزلة (المهايني، 2003، ص277).

المطلب الثالث: دور النظام الضريبي في تحقيق الأهداف الاجتماعية

من أجل أن يكون النظام الضريبي ذا دور في تحقيق الأهداف الاجتماعية المرجوة منه فإنّه يجب أن يسعى لتحقيق الأمور التالية:

1- تقليل الفجوة بين الأغنياء والفقراء من خلال فرض الضرائب، الأمر الذي سيؤدي إلى إنقاص الدخول المتاحة للادّخار لدى الأفراد، وهذا يعني أنّه سيؤدي إلى إنقاص مدّخراتهم، ولكن فرض الضرائب على الطبقات الفقيرة لا يؤَثر في ادّخارها لأنّها لا تمتلك فائضاً تدّخره، بل على العكس فإنّ الطبقة ذات الدخل المرتفع سوف تضحّي بجزء من مدخراتها لكي تحافظ على مستوى معيشتها.

2- إعفاء بعض الفئات التي تتكبّد أعباء عائلية كبيرة من الضرائب المباشرة .

3- تنشيط وتشجيع التعامل مع الجمعيات الخيرية التي تحمل أهداف اجتماعية بحتة (المهايني، مرجع سابق، ص277).

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

المطلب الأول: الدراسات السابقة المحلية

تعددت الدراسات التي تناولت موضوع الدراسة ولكن ليس بشموليتها، حيث أفرد بعض الباحثين دراستهم للحديث عن قرار بقانون رقم 8 لعام 2011 بشكل عام، بينما تناول البعض الآخر أثر ضريبة الدخل على القرارات الاستثمارية، ومنهم من درس دور ضريبة الدخل في تحقيق العدالة الاجتماعية، وفيما يلي سرد لأهم الدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة:

أولاً: خلف، جهاد، 2014، ضريبة الدخل بموجب قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 " دراسة تحليلية نقدية".

قُدّم هذا الموضوع كأطروحة لنيل درجة الماجستير في جامعة النجاح الوطنية لعام 2014، حيث هدفت الدراسة إلى إلقاء نظرة عن كثب عن ماهِيّة ضريبة الدخل المعمول بها في فلسطين وعن النظام القانوني الذي ينظمها (قرار بقانون رقم 8 لعام 2011 بشأن ضريبة الدخل)، حيث قام الباحث بتبيان وتفصيل الأحكام الواردة في هذا القرار، والبحث في مدى مشروعيته في ظِلّ غياب المجلس التشريعي، والبحث في مدى موافقته لأحكام وقواعد فرض الضريبة، وأثره على المجتمع الفلسطيني، والبحث في نقاط الضعف والقوة فيه، وأثره على الاقتصاد الفلسطيني.

وقد توصل الباحث إلى عِدّة نتائج يمكن إجمالها بالنقاط التالية:

إنّ الهدف الذي وُضِع من أجله هذا القانون هو زيادة الإيرادات الضريبية، ولم يُوضع كانعكاس للسياسة الاقتصادية للدولة، حيث قام بإخضاع دخول جديدة: كالدخل الزراعي، وأرباح الأسهم، ومكافاة نهاية الخدمة.

إنّ هناك شبهات دستوية تدور حول صدور مثل هذا القانون.

انعكس إصدار هذا القرار بقانون سلباً على الاقتصاد القومي، حيث ارتفعت الأسعار وانخفض الاستهلاك، والاستثمار، والادخار.

لم يُراعي القرار بقانون الفروقات الاجتماعية بين الأفراد من خلال منح إعفاء شخصي واحد بغضّ النظر عن وضع الشخص الطبيعي.

لم يكن القرار بقانون عادلاً بالنسبة للأشخاص المعنويين، حيث لم يميّز بين الشركات الكبرى والناشئة.

أهم التوصيات التي خرج بها الباحث:

ضرورة ترسيخ مبدأ العدالة الضريبية وذلك بتعديل الإعفاءات الممنوحة للشخص الطبيعي لتتناسب مع وضعه الاجتماعي.

ضرورة عمل مراجعة شاملة للنسب والشرائح الضريبية لتتناسب مع كلّ قطاع اقتصادي.

ضرورة إعادة النظر في الدخول التي تَمَّ اخضاعها بموجب هذا القرار بقانون، بحيث يتم إعادة إعفاء بعض القطاعات مثل القطاع الزراعي.

إعفاء القطاعات الاقتصادية في المناطق التي تقع خارج السيطرة الأمنية والمدنية الفلسطينية.

إزالة الغموض والتعارض في نصوص القرار بقانون.

التعليق على الدراسة:

تُعتَبر هذه الدراسة من الدراسات القليلة التي تناولت القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بهذا التفصيل وفي هذا المجال، حيث تناولت ما وراء إصدار هذا القرار وأثره على الوضع الاقتصادي والاجتماعي داخل فلسطين، ودوافع إصدار هذا القرار الخفيّة، ومدى التناقضات الحاصلة فيه، ونقاط القوة والضعف، وذلك من خلال دراسة آثار تطبيق هذا القرار الفعلية، حيث إنّ هذه الدراسة جاءت بعد ما يزيد عن ثلاث سنوات من إصداره وبالتالي فإنّ هذه الآثار أصبحت واقعة وقابلة للقياس فعلياً لأنّ آثارها حدثت فعلياً، حيث إنّ تلك الآثار أصبحت أمراً واقعاً، وأعتقد أنّ مثل هذه الدراسات يجب أنّ تؤخذ بعين الاعتبار عندما يفكر المشرّع في تعديل نصوص القانون الضريبي، نظراً لكونها لامست الواقع الذي أنتجه هذا القانون.

إنّ الدراسة التي سأقوم بها وفي بعض أجزائها سوف تقيس إلى أيّ مدى تمَّ أخذ توصيات هذه الدراسة عند إجراء التعديلات التي تمّت سابقاً على القرار بقانون رقم 8 لعام 2011، والمتمثّلة بتعديلات عام 2014، وعام 2015.

ثانيا: يدك، ابراهيم، 2006، العدالة الاجتماعية في قانوني ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لعام 2004 والأردني رقم 25 لعام 1964، دراسة مقارنة:

قام الباحث بإعداد هذه الدراسة كرسالة ماجستير في جامعة النجاح الوطنية لعام 2006 العدالة الاجتماعية في قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة (2004) والأردني رقم (25) لسنة (1964) (دراسة مقارنة)، حيث هدفت هذه الرسالة إلى دراسة واقع قانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة (1964) والتعديلات التي أُدخلت عليه من عام 1967 لعام 2004 في إطار الشرائح الضريبية ومجموعة الإعفاءات الشخصية والعائلية، وبحث التعديلات والتسهيلات التي منحتها السلطة الوطنية الفلسطينية للمكلَّفين في إطار الضريبة والإجراءات التي باشرت بها بهدف الإصلاح الضريبي، ومتابعة الإصلاحات والتعديلات التي أدخلتها السلطة الوطنية الفلسطينية في مجال الشرائح الضريبية والإعفاءات الشخصية والاجتماعية، لتكون مناسِبَة وملائمة للأوضاع الاجتماعية والاقتصادية التي يعيشها شعبنا الفلسطيني.

وقد توصل الباحث إلى عدة نتائج، منها:

1. لم يوافق المشرّع الفلسطيني على توظيف معدّلات الضريبة التمييزية للأشخاص المعنويين، وبذلك لم يميز بين قطاعات الاقتصاد المختلفة، وأهميّتها في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية.
2. توسَّع المشرع الفلسطيني بمنح بنود الإعفاءات الشخصية والعائلية، إلا أنّه حددها بمجموع أقصى بلغ (12000 دولار أمريكي)، وبذلك يكون المشرع الفلسطيني قد خرج عن مفهوم العدالة الرأسية رغم تحقيقه للعدالة الأفقية.
3. لم يُوفَّق المشرع الفلسطيني باعتماده عملة الدولار لقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004 لما تُحدِثه من فروقات في إيرادات السلطة الوطنية الفلسطينية ناتج عن فروقات صرف الدولار للشيكل وبالعكس.
4. إنّ نسبة خضوع الأفراد في الأراضي الفلسطينية للشريحة الأولى (8%) تتراوح ما بين (90-95%).

ومن أهم ما أوصى به الباحث:

1. ضرورة توظيف معدلات الضريبة التمييزية للأشخاص المعنويين (المقيمين وغير المقيمين) في القانون الفلسطيني رقم (17) لسنة (2004) وفق الخطط التنموية للسلطة الوطنية الفلسطينية والأهداف الاقتصادية والاجتماعية المتوخّاة من كل قطاع من قطاعات الاقتصاد الوطني الفلسطيني.
2. ضرورة إعفاء مستوى خط الفقر من الضريبة في حدودها الدنيا، أو إعفاء الدخل اللازم للإنفاق على السلع الأساسية والخدمات الضرورية (السلة الغذائية والخدماتية) في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة (2004).
3. ضرورة أن يكون التشريع الضريبي الفلسطيني مواكباً للظروف الاقتصادية والاجتماعية التي يُشرَّع في ظلّها ويعيش المجتمع بكافة فئاته.
4. ضرورة عدم تحديد مجموع أقصى لمجموع الإعفاءات الممنوحة للأشخاص الطبيعيين، وإلغاء التحديد الوارد في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004 أسوةً بقانون ضريبة الدخل الأردني رقم (31) لسنة (2004)، ومن أجل تحقيق العدالة الرأسية وأخذ ظروف الأشخاص الطبيعيين بعين الاعتبار.

التعليق على الدراسة:

تناولت هذه الدراسة بشيء من التفصيل موضوع الإعفاءات الشخصية والعائلية التي منحتها التشريعات التي تمت دراستها من خلال إعطاء حالات عملية افتراضية على قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لعام 1964 والفلسطيني رقم (17) لعام 2004، لإظهار الفروق المختلفة بين أحكامهما الخاصة بالإعفاءات والشرائح الضريبية، مع الأخذ بعين الاعتبار الظروف العائلية والشخصية والاقتصادية والاجتماعية، ومن خلال استيضاح مدى تحقيق أحكامها للعدالة الاجتماعية، حيث بيّن الباحث أنّ العدالة المُطلَقة غير واردة في أحكام هذه القوانين وما يمكن الحديث عنه هنا هو العدالة النسبية.

ثالثا: ملحم، سامر، 2006، أثر ضريبة الدخل على القرار الاستثماري لدى القطاع الخاص في الضفة الغربية للفترة ما بين 1994-2005.

قام الباحث بإعداد هذه الدراسة كرسالة ماجستير في جامعة النجاح الوطنية لعام 2006، تحت عنوان "أثر ضريبة الدخل على القرار الاستثماري لدى القطاع الخاص في الضفة الغربية للفترة ما بين 1994 -2005"، حيث هدفت الدراسة إلى البحث في طبيعة تطور الاستثمار، والتعرف إلى واقع الاستثمار في ظروف سياسية مختلفة يعيشها الاقتصاد الفلسطيني، والبحث في القوانين والاتفاقيات التي تُعنَى بتشجيع الاستثمار وأثرها على القرار الاستثماري في الضفة الغربية، وأثر ضريبة الدخل على القرار الاستثماري.

وقد توصل الباحث إلى عدة نتائج:

1. أنّ الإعفاءات والامتيازات الضريبية من خلال ضريبة الدخل التي تُعطى للشركات حسب استنادها على قانون تشجيع الاستثمار الفلسطيني هي إيجابية بكل ما تحمله الكلمة من معنى بالنسبة لتلك الشركات بوجه عام؛ لأنّها تحقق الأرباح التي تجعلها تفكر في الأفق الجديدة للاستثمارات بكلّ الوسائل الممكنة.
2. أنّ طبيعة إجراءات تحصيل الضرائب هي عملية مُكلِفة ومعقدة بالنسبة للشركات والدولة على حد سَواء، وتأخذ وقتاً مضاعَفاً من قبل الشركات ودوائر ضريبة الدخل.
3. أنّ طبيعة العلاقة فيما بين الدوائر الرسمية وخاصة المتعلقة بشؤون الضرائب، علاقة ليست متمّمة لبعضها البعض، بل إنّ علاقة دوائر التنافس مع بعضها البعض هي من أجل إثبات هيبتها على الأرض، وخاصة دائرة ضريبة الدخل والهيئة العامة لتشجيع الاستثمار.
4. أنّ موظفي دائرة ضريبة الدخل يتعاملون مع الشركات على أنّهم أشخاص طبيعيون، ولا يثقون بكشوفاتهم ومعلوماتهم، وبالتالي فإنّ هناك عدم ثقة ما بين الشركات وموظفي التقدير في دوائر ضريبة الدخل.

ومن أهم ما أوصى به الباحث:

1. من الواجب إخضاع موظفي الدوائر الحكومية لدورات معينة وخاصة موظفي الدوائر التي تتعلق بالاستثمار، كدائرة ضريبة الدخل والهيئة العامة لتشجيع الاستثمار، إذ يجب إخضاعهم لدورات توعويّة من نوع آخر، بحيث نبيّن لهم أنّ علاقة تلك الدوائر هي علاقة تكاملية، ففي النهاية تصب في مصلحة الاقتصاد الفلسطيني، بحيث لا يجعل التناحر بينها سبباً لهروب وعزوف المستثمرين.
2. من الواجب أيضاً أن تُقلّل الشركات إجراءات التحصيل للضرائب، لأنّ هذا يأخذ وقتاً وجهداً أكثر من اللازم، وهذا عبارة عن إهدار للمال العام من ناحية، وإهدار للوقت الاستثماري من ناحية أخرى.
3. يحب على السلطة التشريعية أن تقوم بتقسيم الوطن إلى مناطق جغرافية مصنّفة، وعدم تعويم القانون على ما هو عليه، أي تقسيمه إلى مناطق جغرافية بحيث تكون المناطق البعيدة والأقلُّ تواجداً للمشاريع الاستثمارية مناطق جذب استثماري من خلال وضع الحوافز الاستثمارية، والإعفاءات الضريبية أكثر من المناطق الأخرى من أجل جذب الاستثمارات إليها.
4. منح المزيد من الإعفاءات، والامتيازات للشركات التي تخضع لقانون تشجيع الاستثمار؛ من أجل جلب المزيد من الاستثمار إلى داخل أراضي الضفة الغربية وخاصة في ظِلّ الظروف التي تتطلب التنمية والبناء.

التعليق على الدراسة:

إنّ هذه الدراسة جاءت شاملة لمكونات مفهوم الاستثمار كافّةً، وللمؤثرات التي تحفّز ذلك الاستثمار، حيث توسّعت في شرح ذلك من خلال دراسة القوانين الضريبية السارية بين الفترة بين عام 1994 لغاية عام 2005، وقانون تشجيع الاستثمار السّاري المفعول في حينه، وتبيان مدى مساهمة هذه القوانين في التأثير على القرار الاستثماري في فلسطين.

إنّ هذه الدراسة جاءت شاملة ومفصَّلة في هذا المجال من خلال التوسع في دراسة الأثر الضريبي على الاستثمارات خلال حقبة معينة.

رابعاً: خالد، غسان، 2008، مفهوم الاستثمار وواقعه التشريعي في مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية: دراسة تحليلية نقدية.

قام الباحث بإعداد هذه الدراسة كرسالة ماجستير في جامعة النجاح الوطنية لعام 2008 بعنوان: مفهوم الاستثمار وواقعه التشريعي في مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية: دراسة تحليلية- نقدية. حيث هدفت الدراسة إلى توضيح كيفيّة جعل قانون تشجيع الاستثمار بصفته إحدى أدوات جذب الاستثمار، بحيث يجب أن يكون على درجة عالية من النّجاعة، وذلك لأنّ الوضع في مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية ليس نمطياً ولا عادياً، بسبب حجم التحديات التي تواجه عجلة تطور الاقتصاد فيه، وفي ظلّ ازدياد حدَّة التنافس على المستوى العالمي في مجال التسويق، واجتذاب رؤوس الأموال، وإزالة الحواجز أمام انتقال رؤوس الأموال، أصبح لِزاماً أن تكون أدوات النهضة والبناء ووسائلها في مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية غير عادية، وعلى اعتبار أنّ قانون تشجيع الاستثمار يمثل إحدى الأدوات أعلاه، فإنّه يجب أن يكون قانوناً بأقل وصف على درجة عالية من النّجاعة.

وتبيّن من خلال دراسة قانون تشجيع الاستثمار رقم (1) لسنة (1998) من حيث مدى شمولية نصوصه، ومن خلال مراجعة دراسات أخرى حول ذات القانون من زاوية اقتصادية تحليلية أنّ القانون بحاجة إلى تعديل وإعادة صياغة لبعض أحكامه، وإلى إتمام النقص الوارد في أحكام اخرى، وكذلك إلى إعادة تقويمٍ لطبيعة الإعفاءات والحوافز التي يمنحها، بالإضافة إلى الحاجة إلى وضع لائحة تنفيذية للقانون، لمعالجة الأمور التي لم توضَّح فيه حتى بعد تعديله، وضرورةِ مراجعة آلية وضْع القوانين وسنّها في مناطق السُّلطة الفلسطينية.

المطلب الثاني: الدراسات السابقة العربية

اولا: فرهود، محمد، العدالة الضريبية اقتصادياً، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، 2001

تناولت الدراسة موضوع العدالة الضريبية بشيءٍ من التفصيل، من حيث ماهِيَتها وأسس توزيع العبء الضريبي، والعدالة الضريبية حسب مفهوم فقهاء الضريبة، وربطت الدراسة تحقيق

العدالة الضريبية، والغش الضريبي، وعلاقة العدالة الضريبية بالوعاء الضريبي، كما بيّنت أنّ العدالة الضريبية اقتصادياً تُعتبر مرحلة متطورة من العدالة الضريبية قانونياً، أي أنّ العدالة الضريبية الاقتصادية تشمل القانونية وتزيد عليها أيضاً، وتوصلت الدراسة إلى إمكانية تحقيق العدالة الضريبية من خلال اللجوء إلى أكثر من نظام ضريبي يشتمل على أنواع مختلفة من الضريبية وتطبيقها بما يتفق مع الوضع المالي للمكلَّف، بحيث تأخذ بعين الاعتبار ظروفه الاقتصادية والاجتماعية والشخصية.

التعليق على الدراسة:

تناول الباحث موضوع العدالة الاقتصادية الضريبية بنوع من التفصيل، حيث تناول عدة أنواع من الضريبة: كالضريبة على الدخل، والضريبة على المبيعات، والضريبة السلبية، وأوضح مدى تحقُّق العدالة الضريبية على كل نوع من هذه الضرائب، وبيَّن أنّ العدالة الاقتصادية في هذه الضرائب هي المساواة في تطبيقها، وتناول الباحث بعض الحلول والمقترحات لترسيخ مبدأ العدالة الضريبية اقتصادياً، كالأخذ بنظرية الزيادة الإيجابية في ذمَّة المموِّل، والاستغناء عن الضرائب على رأس المال، وضرورة تطبيق مزايا الضرائب النوعية على السّلَع، والتي تشمل الاستيراد والتصدير، وضرورة تعديل الضرائب بما يتناسب مع السياسات الاجتماعية والاقتصادية والاجتماعية للدولة. ومِمّا ينبغي الإشارة إليه في هذه الدراسة أنّها أغفلت الحديث عن أثر أيّة مادة قانونية على العدالة الاقتصادية الضريبيّة.

ثانيا:عوض الله، صفوت،الحوافز الضريبية وأثرها على الاستثمار والتنمية في مصر،دار النهضة العربية، القاهرة،2002.

تناول الكتاب مدى فعالية الحوافز الضريبية في اجتذاب الاستثمار إلى مصر خلال الفترة من 1975 حتى عام 2000،حيث استعرض أهمَّ الحوافز الاستثمارية والإعفاءات الضريبية ومدى أثرها في تحفيز الاستثمار خلال تلك الفترة، وقد توصّل الباحث الى نتائج تمثلت بالتالي:

1- لا تُعتَبر الحوافز والإعفاءات الضريبية العامل الحاسم في جذب الاستثمار، ولكنْ هناك عوامل أخرى مؤثرة، وقد توصّل الباحث لهذه النتيجة بسبب ضآلة حجم الاستثمارات التي تدفقت على مصر بالرغم من الحجم الكبير للحوافز الضريبية.

2- جاءت الحوافز، والاعفاءات الضريبية في المرتبة السادسة كعامل جذب للاستثمارات.

وفي ضوء النتائج التي توصل إليها الباحث فقد أوصى بضرورة إعادة ترشيد الحوافز الضريبية، من أجل جذب المزيد من الاستثمارات وعمل منظومة متكاملة، ومترابطة لتحسين مناخ الاستثمار بكل مكوّناته ومحدداته.

المطلب الثالث: إضافة هذه الدراسة

ما يميّز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

بعد التمحيص في الدراسات السابقة والأدبيات المكتوبة في المجال الذي سيتم التطرُّق إليه في هذه الدراسة، لاحظ الباحث أنَّ لهذه الدراسة ميّزات خاصة تمتاز بها عن باقي الدراسات السابقة، ومنها:

1. أنّ هذه الدراسة تناولت موضوعاً مستجدّاً ومُستَحدَثاً على الصعيد المحلي، حيث إنّ هذه التعديلات التي تناولها الباحث ليست بالقديمة، فمنها ما لم يكد يَمضي عامان على استحداثها، ومنها ما صدر في الجريدة الرسمية حديثاً، أي أنّ أثره لم يتّضح بعد، وبالتالي تَدمج هذه الدراسة الأثر الحاصل من خلال دراسة التعديلات التي طُبّقت أصلاً ممثَّلة بتعديلات عام 2014، والأثر المتوقَّع من خلال استكشاف ذلك الأثر على التعديلات التي حدثت مؤخَّراً في العام الجاري.
2. لم يجد الباحث في الدراسات السابقة موضوعاً مُزدَوجاً في دراسة واحدة بما يخص تشجيع الاستثمار وتحقيق العدالة الضريبية، فالتعديلات الضريبية مسّت الأشخاص المعنويين، ومن هنا جاء مجال البحث وأثره على قدرة هؤلاء الأشخاص في تعزيز استثماراتهم تحت مِظلّة هذه

التعديلات، كما مست الأشخاص الطبيعيين، الأمر الذي خلق مجالاً للبحث في مدى عدالة هذه التعديلات التي مستهم.

3. أنّ هناك عنصراً مشتركاً وجده الباحث مجالاً للبحث في هذه الدراسة، وهو مدى انطباق العدالة الضريبية اقتصادياً على الأشخاص المعنويين والأشخاص الطبيعيين عند إقرار هذه التعديلات، نظراً لكونها خلقت تمايزاً بين شرائح الضريبة على الشخص المعنوي أيضاً.

المبحث الثالث: التعديلات على قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني

يتناول هذا المبحث في مطلبه الأول جميع التعديلات التي تمت على القرار بقانون رقم 8 لعام2011، بموجب قرار بقانون رقم 4 لسنة 2014 والقرار بقانون رقم 5 لسنة 2015 ، حيث سيتم عرض النصوص التي تم تعديلها، وعرض النصوص الأصلية للقانون، لينتقل الباحث إلى إجراء دراسة تحليلية للبنود التي تم تعديلها وتوضيح أثرها على المكلَّفين والدولة على حدّ سواء.

المطلب الأول: التعديلات التي طرأت بموجب قرار بقانون رقم 4 لسنة 2014 بشأن ضريبة الدخل.

الفرع الأول: التعديلات الطارئة في القرار بقانون رقم 4 لسنة 2014 والنصوص الأصلية

من خلال دراسة القرار بقانون رقم (4) لسنة 2014 بشأن تعديل القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م ،والذي يتعلّق بضريبة الدخل الموقَّع من الرئيس بتاريخ 2014/3/11 والصادر عن ديوان الرئاسة بتاريخ 2014/3/12 تحت رقم 767، ويشمل المواد (2) و(3) و(4) من القرار بقانون إلغاء أو/ تعديل أو/ إضافة على بعض مواد القانون الأصلي أهمها المواد (7) و(16) و(31)، وفيما يلي أهم هذه التعديلات.

اولا: المادة رقم (7) من القرار بقانون الأصلي " الدخل المُعفى من الضريبة "

أ- إلغاء الفقرة رقم (14) من هذه المادة:

كان النص في القرار بقانون رقم 8 لعام 2011: (إعفاء أرباح الأسهم وحصص الأرباح الموزعة من قبل الشخص المقيم)، حيث جاء القرار بقانون رقم 4 لعام 2014 ليلغي هذه الفقرة من المادة.

ب- تعديل الفقرة (16) من هذه المادة:

كان النص في القرار بقانون الأصلي (إعفاء ما نسبته 25% من أرباح شراء وبيع الأسهم والسندات ولا يَرِد للأرباح أيَّ مبلغ من النفقات مقابل إعفاء هذه النسبة من الأرباح)، وجاء التعديل في القرار بقانون رقم 4 لِيَنُصَّ على (إعفاءا لأرباح الرأسمالية الناجمة عن بيع الأوراق المالية من المَحافِظ الاستثمارية).

ثانياً: المادة (16) من القانون الأصلي والتي كانت تنص على ما يلي:

1- تُستَوفى الضريبة على الدخل الخاضع لأي شخص طبيعي حسب النّسب التالية:

من شيكل	إلى شيكل	النسبة
1	000،40	5%
001،40	000،80	10%
ما زاد عن 001،80		15%

2- تُستَوفى الضريبة على الدخل الخاضع للضريبة لأي شخص معنوي بنسبة 15%.

3- تُستَوفى الضريبة بنسبة (5%) على شركات التأمين على الحياة، وذلك من المجموع الكلي لأقساط التأمين المستحقة للشركة ......إلى نهاية الفقرة.

4- تُعتَبر الضريبة المستوفاة من الشخص المعنوي ضريبة نهائية لا يجوز ردُّها، أو تقاصها لأي شريك أو مساهم.

5- يحقُّ لمجلس الوزراء بتنسيب من الوزير تعديل الشرائح، والنسب الضريبية المُشَار إليها في هذه المادة كلياً، أو جزئياً وِفْقاً لمقتضيات المصلحة العامة.

التعديل:

1- تعديل الفقرة (5) من المادة (16) من القانون الأصلي لتصبح على النحو الاتي:

" تُستَوفى الضريبة بنسبة 10% على الأرباح سواءً كانت على شكل حصص أرباح أو توزيعات نقدية على أن تُقتَطع من المصدر"

2- إضافة فقرة جديدة إلى المادة (16) تحمل الرقم (6) على النحو الآتي:

" تُستَوفى الضريبة بنسبة 10% على الفوائد الناجمة عن برامج التمويل المخصصة لتحفيز الشركات الصغيرة".

ثالثاُ: التعديل على المادة (31) من القانون الاصلي بإلغاء الفقرة (8):

"النص الاصلي" يخضع لضريبة الدخل المتحقق من فوائد الودائع، والعمولات، وأرباح الودائع المشارِكة في استثمار البنوك، والشركات المالية التي لا تتعاطى بالفائدة والمدفوع لأي شخص من قبل البنوك والشركات المالية في السلطة الوطنية بنسبة (5%)، على أن تُعتَبر هذه المبالغ المقتَطَعة ضريبة قطعية بالنسبة للشخص الاعتباري غير المقيم والشخص الطبيعي، ويُستَثنى من أحكام هذه الفقرة فوائد، وأرباح الودائع، والعمولات المترتبة للبنوك لدى البنوك الأخرى في السُّلطة الوطنية.

التعديل: إلغاء هذه الفقرة بالكامل.

الفرع الثاني: تحليل البنود المعدَّلة في القرار بقانون رقم 4 لسنة 2014

الملاحظات التحليلية على تعديلات المادة (7) من القانون الأصلي:

- بدايةً يُلاحَظ إلغاء الفقرة (14) من هذه المادة أي إلغاء إعفاء أرباح الأسهم وحصص الأرباح الموزعة من قبل الشخص المقيم، وبالتالي إلغاء المادة (3) من تعليمات رقم (1) لسنة 2012م بشأن المصاريف والنفقات المتعلقة بالدخل المُعفَى، والتي تنصُّ على اعتبار 20% - عُدّلت بتعليمات من وزير المالية الحالي إلى 10%- من قيمة هذه الأرباح والحصص الموزَّعة أو بمعدل

قيمة الاستثمارات بالأسهم السنوية مضروباً بمعدل الفائدة الذي اعتمدته سلطة النقد خلال فترة ضريبية أيُّهما أكثر كمصاريف متعلقة بهذا الدخل المُعفى تُضاف إلى دخل الشخص على أن لا تتجاوز هذه المصاريف قيمة المصاريف المقبولة ضريبياً.

من خلال قراءة التعديل الفقرة (16) فإنّ هذا النص في ظاهره أفضل للمستثِمر من سابقه في القانون الأصلي، حيث إن النص السابق كان ينص على إعفاء 25% من أرباح شراء وبيع الأسهم، والسَّندات، وإخضاع 75% من هذه الأرباح لضريبة الدخل، وكأن الإعفاء السابق كان للاستثمارات المالية المصنَّفة ضمن المِحفَظة الاستثمارية كاستثمارات للمتاجَرَة فقط، ولم يكن هناك نص صريح بإعفاء أرباح بيع أسهم الاكتتاب (التأسيس)، واستناداً لنص المادة (3) من القانون الاصلي (وعاء الضريبة) والتي تنص على " ما لم يرد نص على الإعفاء في هذا القانون تكون كافة الدخول من أي مصدر كان خاضعة للضريبة" فقد كان –بحسب نص القانون الأصلي– يُفسَّر هذا النص على أنّه إخضاع لأرباح بيع أسهم الاكتتاب بالكامل للضريبة.

بالعودة إلى نص التعديل الجديد، وبحسب ملاحظات الباحث، فإنّ جميع الأرباح الرأسمالية الناجمة عن الأوراق المالية من المَحافِظ الاستثمارية وبغض النّظر عن التصنيف المحاسبي لهذه الأوراق المالية (متاجرة أو متوفرة للبيع أو مُحتَفَظ بها لتاريخ الاستحقاق) ستكون مُعفاة من ضريبة الدخل بالكامل حسب نص التعديل، ولكنْ قد يختلف فهمنا هذا مع فهم دائرة ضريبة الدخل للأرباح الرأسمالية الناجمة عن بيع الأوراق المالية من المَحافِظ الاستثمارية، حيث جرت الممارسة العملية لدى دائرة ضريبة الدخل على اعتبار أنّ الأرباح الناجمة عن الأوراق المالية للمتاجرة، لا تدخل ضمن الأرباح الرأسمالية (مقابلة : احمد قرعوش) ، ووفقاً للفقرة (2) من المادة (8) من القانون الأصلي، فإنّه يتوجّب لاحتساب مصاريف هذا الدخل المعفي تساوي نسبة الدخل المعفي إلى مجموع الدخول المتحققة مضروباً في المصاريف المقبولة ضريبياً، واستبعادها من المصاريف الكلية التي تكبّدها الشخص في سبيل إنتاج الدخل الخاضع للضريبة، ومن خلال خبرة أصحاب الاختصاص الضريبي فقد تصل نسبة المصاريف المتعلقة بالدخل المُعفضى إلى أكثر من 60% من قيمة هذا الدخل، وهنا لا يمكن الجزم بأنّ هذا الدخل مُعفَى من الضريبة بالكامل (مقابلة: رائد شحرور)

خلاصة القول هي أنّ إلغاء الفقرة (14) وتعديل الفقرة (16) من المادة رقم (7) لم تأتِ بأفضل بالنسبة للاستثمارات، وتشجيع النشاط في السوق المالي(مقابلة : حسن خلاف)

الملاحظات التحليلية على تعديلات المادة (16) من القانون الاصلي:

- إنّه لَمِن المهم الاشارة إلى أنّ الابقاء على نصوص تعديلات مجلس الوزراء رقم (13/123/04/م.و/س.ف) لعام 2012م المعدَّل لقرار مجلس الوزراء رقم(13/116/01/م.و/س.ف) على الفقرات (1) و(2) الصادرة بتاريخ 2013/2/14 بشأن تعديل الشرائح، والنسب الضريبية على الشخص الطبيعي، والشخص المعنوي والتي عدّلت الشرائح والنسب الضريبية الواردة في الفقرتين (1) و(2) من القانون الأصلي والمُشار إليها أعلاه على النحو الآتي:

الشرائح والنسب الضريبية على الشخص الطبيعي:

من 1 حتى 40،000 شيكل	5%
من 40،001 حتى 80،000 شيكل	10%
من 80،001 حتى 125،000 شيكل	15%
ما زاد عن 125،001 شيكل	20%

الشرائح والنسب الضريبية على الشخص المعنوي (الشركات):

من 1 حتى 125،000 شيكل	15%
ما زاد عن 125،001 شيكل	20%

- الإبقاء على الفقرات (3) و(4) من المادة (16) من القانون الأصلي كما هي.

- يُلاحظ أنّ الإلغاء والتعديل على الفقرة (5) من المادة (16) شمل ما يلي:

أ- إلغاء صلاحية مجلس الوزراء وبتنسيب من الوزير تمَّ تعديل الشرائح والنسب الضريبية.

إنّ إلغاء صلاحية مجلس الوزراء، وتعديل الشرائح والنسب الضريبية تسري اعتباراً من تاريخ العمل بهذا القرار بقانون، وعليه فإن تعديلات مجلس الوزراء بتاريخ 2013/2/14 بشأن تعديل الشرائح والنسب الضريبية المُشَار إليها أعلاه تبقى نافذة وسارية المفعول، وعليه فإنّ أيّة تعديلات مستقبلية على الشرائح والنسب الضريبية، لا تكون إلا بتعديل قانوني (مقابلة: حسن خلاف).

ب- فرض ضريبة بنسبة 10% على الأرباح سواءً كانت على شكل حصص أرباح أو توزيعات نقدية على أن تُقتطَع من المصدر.

إنّ تعديل هذه الفقرة (فقرة رقم 5) والتي يُفرَض بموجبها ضريبة بنسبة 10% على الأرباح سواءً كانت على شكل حصص أرباح أو توزيعات نقدية على أن تُقتطَع من المصدر، يمكن أن يؤدي إلى زيادة في تحصيلات الضريبة وسرعة تحصيلها، خاصّةً وأنّ الإعلان عن التوزيعات وتوزيعها عادةً ما يكون في النصف الأول من العام، ولكنْ وفي الجانب الآخر سيكون له تَبِعات مؤثّرة على الاستثمار في الشركات المحلية على وجه الخصوص وذلك للأسباب التالية:

- إنّ هذا الإجراء سيؤدي إلى ازدواجية في فرض الضريبة على ذات الدخل تمتد لسلسلة طويلة من المستثمرين دون توقف بحيث يتم اقتطاع نسبة ال 10% من كل عملية توزيع، مِمّا قد يؤدي إلى عدم التوزيع على المستثمرين.

- عدم الوضوح في النص خاصة فيما يتعلق بحصص الأرباح، والصعوبة الفنية في تطبيق نص هذه الفقرة على حصص الأرباح غير الموزَّعة، أو حصص الأرباح المحوَّلة من الفروع إلى المركز الرئيس في الخارج(مقابلة : حسن خلاف).

- بموجب هذا التعديل فإنّ نسبة الضريبة المفروضة على حصص الأرباح والتوزيعات النقدية هي 10%، بينما كانت قبل هذا التعديل في أقصاها تصل إلى 4% وقد عُدّلت بتعليمات من وزير المالية الحالي ليصل أقصاها إلى 2% من قيمة هذه الحصص والتوزيعات.

- لم يرد في الفقرة (5) المعدَّلة ما يشير إلى أنّ هذه الضريبة (10%) ضريبة قطعية ونهائية لا يجوز ردُّها أو تقاصها، وعليه واستناداً لأحكام المادة (14) من تعليمات رقم (8) لسنة 2012م بشأن خصم الضريبة من المصدر فإنّ ما يتم اقتطاعه من المصدر يُعتبر دفعة تحت حساب الضريبة يمكن تقاصه من الضريبة الكلية المستحقَّة على الشخص في نهاية السنة المالية، وهذا قد يفسر بأنّ حصص الأرباح أو التوزيعات النقدية تخضع لنسبة الضريبة العادية المفروضة والتي تصل إلى 20%، ومن ثم يجري تقاصُّ ما تم اقتطاعه من المصدر أي من الضريبة المستحقة على الشخص.

- إنّ فرض هذه النسبة قد يؤدي إلى هجرة الاستثمارات إلى الخارج خاصّة وأنّه وبموجب إلغاء الفقرة (14) من المادة (7) وتعديل الفقرة (5) من المادة (16) أصبحت الضريبة المفروضة على حصص الأرباح، والتوزيعات النقدية من الخارج هي 10% بينما كانت في السابق تخضع للنسب الضريبية الكاملة، كما أّن الاقتطاع من المصدر لا ينطبق على الشركات الخارجية الموزِّعة للأرباح، هذا في حال جرى تفسير هذا النَّص باستيفاء ضريبة بنسبة ال 10% على حصص الأرباح، أو التوزيعات النقدية، وهذا يعني أنّ فرض الضريبة في هذه الحالة يعتمد الأساس النوعي في فرض الضرائب، وهذا مخالف لأحكام المادة (6) من القانون الأصلي والتي نصّت على أنّ الضرائب تُفرَض بصورة موحّدة على جميع الدُّخول الخاضعة للضريبة.

- إّن هذا الأمر يتطلب مزيداً من التحليل وفقاً لفرضيات التطبيق.

ج- إضافة فقرة رقم (6) على القانون الأصلي والتي تنص على " أن تُستَوفى الضريبة بنسبة 10% على الفوائد الناجمة عن برامج التمويل المخصَّصة لتحفيز الشركات الصغيرة"، إنّ تخفيض نسبة الضريبة المفروضة على الفوائد المتحققة للبنوك من برامج التمويل المخصصة لتحفيز الشركات الصغيرة هو إيجابي بالنسبة للبنوك مما يشجعها على منح قروض، وتسهيلات للشركات الصغيرة؛ الأمر الذي يؤدي إلى نموّ الاقتصاد الفلسطيني وزيادة الجِباية الضريبية من خلال توسيع القاعدة الضريبية.

ولكنّ فرض هذه النسبة على هذه الفوائد يتطلب وضوح الإجراء الفني لتطبيقها لدى دائرة ضريبة الدخل، وحيث إنّ الضريبة تُفرَض على الدخل الخاضع بعد إجراء التنزيلات على الدخل المتأتّي (الإيرادات)، فإنّ هذا التطبيق يكون على هذه الفوائد بعد تنزيل ما يخصُّها من مصاريف.

الملاحظات التحليلية على تعديلات المادة (7) من القانون الأصلي:

إنّ إلغاء هذه الفقرة لا يعدو كونه إلغاء، بسبب خضوع الفوائد وأرباح الودائع لنظام الاقتطاع من المصدر، ولا يعني بأيّ حال إعفاء هذه الفوائد من ضريبة الدخل، ومن إيجابيات هذا الإلغاء: الحفاظ على ودائع الأشخاص الطبيعيين، والاشخاص الاعتباريين غير المقيمين، وعدم هجرتها إلى الخارج، أمّا بالنسبة للأشخاص الاعتباريين المقيمين فإنّ هذا التعديل لا أثر له عليهم خاصّة وأنّ ما كان يتمّ اقتطاعه من قِبَل البنوك من الفوائد على ودائعهم يتم تقاصُّة من الضريبة المستحقَّة عليهم في نهاية السنة المالية، كما ويبدو أنّ أثر هذا التعديل على الخزينة العامة قليلٌ جداً، خاصة وأنّ الدراسات لدى البنوك تشير إلى أنّ إجمالي الاقتطاعات من الفوائد من الأشخاص الاعتباريين المقيمين والذين يتم تقاص ما تم اقتطاعه من فوائد ودائعهم من الضرائب الكلية المستحقَّة عليهم في نهاية السنة المالية، والأشخاص الطبيعيين والأشخاص الاعتباريين غير المقيمين لا يتجاوز المليون دولار في السَّنة(مقابلة : عبد الله حنون)

أ – نصت المادة رقم (7) في بندها رقم (14) على إعفاء أرباح الأسهم وحُصَص الأرباح التي تمَّ توزيعها من قِبَل الشخص المقيم.

ب– بقي الإعفاء المذكور في البند (أ) نافذاً لحين صدور قرار بقانون رقم (4) لعام 2014، حيث تم إلغاء الفقرة رقم (14) من المادة السابعة من قرار بقانون رقم (8)؛ الأمر الذي يعني إخضاع أرباح الأسهم، وحصص الأرباح التي توزَّعت من قِبَل الشخص المقيم، وذلك ابتداءً من تاريخ 1/1/2014.

ت– استطردت المادة رقم (3) من القرار بقانون الجديد رقم (4) لعام 2014، استيفاء الضريبة بنسبة (10%) على الأرباح سواءَ كانت على شكل حصص أرباح أو توزيعات نقدية على أن تُقتَطع من المصدر.

ث- لم توضّح هذه المادة فيما إذا كانت هذه الضريبة المقُتطَعة من المصدر قطعيةً أم أنّها تُعتَبر دفعة من الحساب ويتم تقاصّها لاحقاً، وبالتالي إخضاع كامل الأرباح الموزَّعة بنسبة (20%) أم هل يتم الاكتفاء بالنسبة المُقتَطعة من المصدر.

ج- صدر تعميم داخلي من قِبَل مدير عام ضريبة الدخل، بتأجيل تطبيق المادة رقم (3) من القرار بقانون رقم (4)لعام 2014، حيث أدّى ذلك إلى إيقاف النقاشات حول هذا الموضوع.

ح- بتاريخ 19-1-2015، صدر كتاب من قِبَل مدير عام ضريبة الدخل موجَّه لوزير المالية، بتجميد العمل على تطبيق المادة رقم (3) من القرار بقانون رقم (4) لعام 2014، أي عدم اقتطاع نسبة 10% من المصدر على حُصَص الأرباح والتوزيعات النقدية، ووافق وزير المالية على ذلك(مقابلة : هيثم حمدان)

بعد الرجوع لمجموعة من ذوي الاختصاص الضريبي والاستفسار عن رأيهم في هذه التعديلات فقد خرج الباحث بمجموعة من الملاحظات تتمثل بالتالي:

أ- إنّ تجميد العمل بالمادة رقم (3) من قرار بقانون رقم (4) لعام 2014، أعفى الشركة الموزِّعة للأرباح من اقتطاع نسبة ال (10%) من حصص الأرباح والتوزيعات النقدية.

ب- إنّه ونتيجةً لإلغاء البند رقم (14)من المادة رقم (7) من القرار بقانون رقم (8) لعام 2011، فإنّ التوزيعات النقدية، وحصص الأرباح أصبحت خاضعةً للضريبة بالكامل بالنسبة للشركة المُستلِمة للتوزيعات وهي الشركات القابضة في هذه الحالة(مقابلة : حسن خلاف)

ثالثاً: رأي الباحث في التعديلات

أ- إنّ قرار التجميد سيجنّب الشركات الموزّعة للأرباح الخصم من المصدر، وبالتالي لن يتاثّر الوضع الضريبي لهذه الشركات.

ب- تُعتَبر الشركة التي تستلم توزيعات الأرباح مُلزَمة بدفع ضريبة الدخل عن توزيعات الأرباح المقبوضة.

رابعاً: أهم الملاحظات على هذا القرار

أ – كان من الأحرى أن يتم إعادة المادة التي تنص على إعفاء توزيعات الأرباح أولاً، ثم تجميد قرار الخصم من المصدر،لأنّ قصد المشرّع من تجميد المادة المذكورة هو إعادة التوازن للقرار بقانون الجديد وبالتالي عدم إخضاع التوزيعات النقدية للضريبة مُطلقاً.

ب– إنّ هذه القرارات من شأنها المساهمة في نشوب نزاعات ضريبية، حيث إنّ الشركة الموزّعة للأرباح تُعتبر خاضعة لضريبة الدخل، وإخضاع التوزربعات المقبوضة من الشركة المُستَلمة للأرباح يساهم في الازدواج الضريبي (مقابل : عبد اللطيف النجار)

ت– إنّ فرض الضريبة أو الغاءها أو تعديلها لا يكون إلا بقانون.

ث– بخصوص الشركات القابضة فإنّها مُلزَمة بدفع 20% من حُصَص الأرباح المقبوضة كضريبة، ويعتمد ذلك على فهم مأمور التقدير للبنود المذكورة.

المطلب الثاني: التعديلات التي طرأت في قرار بقانون رقم 5 لسنة 2015 بشأن ضريبة الدخل وتحليلها.

الفرع الأول : التعديلات الطارئة في القرار بقانون رقم " 5 لسنة 2015 والنصوص الأصلية .

من خلال دراسة القرار بقانون رقم (5) لسنة 2015 بشأن تعديل القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل الموقَّع من الرئيس بتاريخ 2015/04/04 والمنشور في الجريدة الرسمية في العدد 112 بتاريخ 29-4-2015، والذي يشمل المواد (7) و(12) و(16) من القرار بقانون إلغاء و/أو تعديل و/أو إضافة على بعض مواد القانون الأصلي أ، وفيما يلي أهم هذه التعديلات:

أولاً: المادة رقم (7) من القرار بقانون الأصلي " الدخل المُعفى من الضريبة ":

ت– تعديل المادة رقم (7) وذلك بإضافة فقرة تحمل رقم (4) مكرراً.

كان النص في القرار بقانون رقم (8) لعام 2011 (مكافأة نهاية الخدمة المدفوعة بمُقتَضى التشريعات النافذة بما لا يتجاوز شهر عن كل سنة).

التعديل:

جاء التعديل في القرار بقانون رقم5 لِيَنص على إضافة مادة رقم (4) مكرراً (إعفاءا مكافأة نهاية الخدمة المدفوعة بمقتضى التشريعات النافذة للعاملين في الجامعات الفلسطينية بما لا يتجاوز شهرين عن كل سنة).

ثانياً: تعديل البند (أ) من الفقرة (1) من المادة (12) المتعلقة بالإعفاءات من القانون الأصلي الذي كان ينص على التوصل لمقدار الدخل الخاضع للضريبة بمنح الشخص الطبيعي المقيم الإعفاءات الآتية:

- إعفاءً سنوياً مقداره (30،000) شيكل.

وتمّ تعديل هذا البند من المادة ليصبح:

أ. إعفاءً سنوياً مقداره (36،000) شيكل.

ثالثاً: تعديل الفقرة (1) من المادة (16) من القانون الأصلي والتي كانت تنص على أن:

تُستَوفى الضريبة على الدخل الخاضع لأي شخص طبيعي حسب النسب التالية:

من شيكل	إلى شيكل	النسبة
1	000،40	%5
001،40	000،80	%10
ما زاد عن 000،150 شيكل		%15

6- تُستَوفى الضريبة على الدخل الخاضع للضريبة لأي شخص معنوي بنسبة 15%.

7- " تُستَوفى الضريبة بنسبة 10% على الأرباح سواءً كانت على شكل حصص أرباح، أو توزيعات نقدية على أن تُقتَطع من المصدر"

8- تُعتَبر الضريبة المُستوفاة من الشخص المعنوي ضريبة نهائية لا يجوز ردها أو تقاصّها لأي شريك أو مساهم.

10 - " تُستوفى الضريبة بنسبة 10% على الأرباح سواءً كانت على شكل حُصَص أرباح أو توزيعات نقدية على أن تُقتَطع من المصدر

11 - تُستَوفى الضريبة بنسبة 10% على الفوائد الناجمة عن برامج التمويل المخصصة لتحفيز الشركات الصغيرة"

وهنا تجدر الإشارة إلى أنّ البندين رقم 5 و6 من هذه المادة تم تعديلهما بموجب قرار بقانون رقم 4 لعام 2014

التعديلات:

تعديل الفقرة (1) من المادة (16) من القانون الأصلي، لتصبح على النحو الآتي:

" تستوفى الضريبة على الدخل الخاضع لأي شخص طبيعي حسب النِسب والشرائح الآتية:

من شيكل	الى شيكل	النسبة
1.00	000.00،75	5%
001.00،75	000.00،150	10%
ما زاد عن 000،150 شيكل		15%

رابعاً: تعديل الفقرة (2) من المادة (16) من القانون الأصلي، (تُستوفى الضريبة على الدخل الخاضع للضريبة لأي شخص معنوي بنسبة (15%)

التعديل:

تستوفى الضريبة على الدخل الخاضع للضريبة لأي شخص معنوي بنسبة 15% باستثناء شركات الاتصالات، والشركات التي تتمتع بامتياز أو احتكار في السوق الفلسطيني بحيث تخضع لنسبة 20%.

الفرع الثاني: تحليل البنود التي تم تعديلها بموجب قرار بقانون رقم 5 لعام 2015

الملاحظات التحليلية على تعديلات المادة (7) من القانون الأصلي:

تعديل المادة رقم 7 من القانون الأصلي :

– من خلال قراءة التعديل للفقرة رقم (4) وذلك بإضافة فقرة (4) بشكلٍ مكرر فإنّ هذه المادة تُعدُّ امتيازاً للعاملين في الجامعات دون غيرهم، وذلك بإعفاء ما لا يتجاوز الشهرين من مكافاة نهاية الخدمة، وقد تعددت الآراء في ذلك، فانقسم الشارع إلى مؤيد ومعارض لهذا السياسة، وإليكم آراء كِلا الاتجاهين :

o ذهب البعض لاعتبار هذه الخطوة إنصافاً لقطاع مهم في دورة العجلة الاقتصادية، والاجتماعية نظراً لدور الجامعات وموظفيها الرائد في خدمة المجتمع الفلسطيني من خلال إخراج أجيال واعية ومتعلمة، ونظراً لاعتماد بعض الجامعات نظام مكافاة نهاية الخدمة كراتب شهرين عن كل سنة، إكراماً لطواقمها العاملة، حيث أشاد العديد من أستاذة الجامعات الفلسطينية بهذه الخطوة، واعتبروها بداية لتطوير منظومة التعليم(مقابلة: عاصم عبيد)

o أمّا الاتجاه الآخر فقد رأى فيها تحيّزاً لطبقة محددة في المجتمع حيث اعتبروا أنّ دور الطبيب، والمهندس لا يقلُّ أهميةً عن دور طاقم الجامعات، فكان الأجدر بالمشرّع أن يعمّم هذا الإعفاء على كافة قطاعات وشرائح المجتمع، ونظر أصحاب هذا الرأي إلى أنّ الموضوع هو تحيّزٌ من الحكومة التي يرأسها أكاديمي سابق لتلك الفئة من المجتمع.

وهنا فإن الباحث يدمج بين الرأيين، فيأخذ من الرأي الأول أنّ فئة الأكاديميين تستحق ما هو أفضل من ذلك نظراُ لدورها الجوهري في بناء المجتمع، فلولا الأكاديمي، وموظف الجامعة ما كان هناك الطبيب والمهندس والمحاسب، وفي المقابل أيضاً فإنّ الباحث يرى ضرورة شمل المكلفين كافّةً بهذا الإعفاء، لتحفيز مؤسسات القطاع الخاص على رفع مكافاة نهاية الخدمة، حيث إنّ هذه المكافاة تضمن للمكلَّف حياة محترمة بعد انتهاء مسيرته المهنية وتساهم في تحريك عجلة الاقتصاد من خلال إعادة استثمارها في مشاريع إنتاجية وتنموية.

- خلاصة القول هي أنّ اضافة الفقرة (4) مُجدَّداً هي أفضل للمجتمع حتى ولو كان هدفها خدمة فئة معينة في المجتمع، وسيقوم الباحث بمناقشة أثرها على العدالة الاجتماعية وتشجيع الاستثمار لاحقاً.

الملاحظات التحليلية على تعديلات المادة (12) من القانون الأصلي:

كما أشار الباحث وبنظرة سريعة على هذا التعديل على الإعفاءات، فقد أصبح إعفاء المُقيم 36،000 شيكل سنوياً بدلا من 30،000 شيكل منحها القانون الأصلي، وبالنظر إلى هذا الإعفاء، فإنّ الإعفاء الشهري أصبح 3،000 شيكل بدلاً من 2،500 شيكل، وهو أمرٌ جيد من الناحية النظرة الاولى، ولكن إذا دققنا بفرق الإعفاء الشهري وبفرض أن المكلَّف كان يتقاضى راتباً شهرياً خاضعاً للضريبة بقيمة 3،000 شيكل شهرياً فإنّه وحسب المادة الأصلية من قرار بقانون رقم 8 لعام 2011 كان يدفع ضريبة مقدارها 25 شيكل شهرياً، وبناءً على التعديل بموجب قرار بقانون رقم 5 لعام 2015 فان مبلغ ال 3،000 شيكل الذي يتقاضاه المكلف يعتبر معفياً من الضريبة، وبالتالي فإنّ حجم التوفير الضريبي الذي استفاد منه المكلف هو 25 شيكل فقط بالشهر أي 300 شيكل بسنة وتعادِل أقل من 80 دولار فقط!!

وهنا تجدر الإشارة إلى أنّه لو قارنّا مبلغ إعفاء المقيم في فلسطين مع إعفاء المقيم في دولة مجاورة كالأردن مثلاً، لوجودنا تفاوتاً ملحوظاً؛ حيث إنّ إعفاء المقيم في الأردن يصل إلى 12،000 دينار للأعزب أي ما يعادل 65،000 ألف شيكل وللمتزوج 24،000 دينار (قانون ضريبة الدخل الأردني ، المادة رقم 9 ، 2009).

وبالتالي فإنّ هذا التعديل لا يلبّي ما وُضِع من أجله عند النظر إليه بلغة الأرقام.

الملاحظات التحليلية على تعديل الفقرة رقم 1 من المادة رقم 16 من القانون الأصلي:

نص التعديل الجديد بموجب القرار بقانون رقم 5 لسنة 2015 على رفع الشرائح الضريبية وتوسيع المبالغ بين الشريحة والأخرى.

إنّ هذا التعديل يُعدّ جوهريّاً؛ حيث إنّه مسَّ سعر الضريبة على المكلَّفين الأفراد بشكلٍ مباشر من خلال توسيع الشرائح، فقد تراوحت الشريحة الأولى في القانون الأصلي بين 1 لغاية 40،000 شيكل وجاء التعديل لتصبح من 1 لغاية 75،000 شيكل وبنسبة 5%، ومن خلال المثال التالي نوضّح أثر تعديل هذه الشريحة على الدخل الخاضع للضريبة للمكلفة وعلى ضريبة الدخل المحسوبة عليه.

فلو افترضنا أنّ دخل المكلف الخاضع بعد منحه الإعفاءات كافّةً، والمنصوص عليها بالقانون والتي يستحقها 80،000 شيكل، فإنّ احتساب الضريبة عليه بحسب القانون الأصلي هو كالتالي:

40،000*5% + 40،000*10%=6،000 شيكل

وبعد تعديل الشرائح الضريبية بموجب قرار بقانون رقم 5 وعند احتساب الضريبة على نفس المكلَّف بنفس المعطيات فإنّ الضريبة تصبح :

75،000*5%+5،000*10%=4،250

ومن خلال المثال أعلاه يتبين لدينا أنّ تعديل الشريحة الأولى للمكلف، خفّضت الضريبة المفروضة على المكلَّف بقيمة 1،750 شيكل، مع مراعاة الوفر الذي حصل عليه المكلف من خلال زيادة إعفاء المقيم بقيمة 300 شيكل سنويّاً .

إنّ تعديل الشريحة الأولى يعتبر نقلة نوعية في الشرائح الضريبية، حيث إنّ مبلغ الوفر الضريبي اللذي حقّقه المكلف هو مبلغٌ جيّد مقارنةً بدخله السنوي الخاضع وهو يمثّل أكثر من 2 % من دخله.

وبالرجوع إلى نص المادة الأصلية من القانون فقد كانت الشريحة الثانية تتراوح بين 40،001 لغاية 80،000 شيكل، وجاء القرار بقانون رقم 5 لتصبح الشريحة الثانية من 75،001 لغاية 150،000 شيكل، ولتوضيح أثر هذا التعديل بالأرقام، فلو أخذنا مُكلَّفا بدخل سنوي خاضع للضريبة قيمته 125،000 شيكل:

إنّ الضريبة التي كانت تستحق على المكلف بموجب نصوص القانون الأصلي هي:

40،000*5%+40،000*10%+45،000 *15%=12،750 شيكل.

وبعد تطبيق الشرائح الجديدة بموجب القرار بقانون رقم 5 فإن احتساب الضريبة يصبح كالتالي:

75،000*5%+50،000*10%=8،750 شيكل سنوياً

إنّ الفارق بين شرائح القانونين أعطت نتيجةً ممتازة فيما يتعلق بالعبء الضريبي على المكلف، حيث يظهر لنا انخفاض مبلغ الضريبة المستحق على المكلف بقيمة 4،000 شيكل سنوياً.

وبالانتقال إلى الشريحة الثالثة ضمن القرار بقانون رقم 8 لعام 2011 فقد كانت

من 80،001 لغاية 125،000 شيكل بنسبة 15%

وجاء التعديل ليعتبِر الشريحة الأخيرة ما زاد عن 150،000 بنسبة 15% أي إلغاء شريحة ال 20 % وبالتالي يبقى سعر الضريبة على الشريحة الأخيرة 15% بغضّ النظر عن دخل المكلّف الخاضع للضريبة.

ولتوضيح هذا التعديل رقميّاً فلنفترض أنّ الدخل الخاضع للضريبة لشخص طبيعي هو 384،000 شيكل سنوياً، فستكون ضريبة الدخل المستحقَّة عليه بموجب القانون الأصلي هي :

40،000*5%+40،000*10%+45،000*15%+259،000*20%=64،550 شيكل.

وعند احتساب الضريبة على المكلّف بموجب نصوص قرار بقانون رقم 5 فإنّ الضريبة المستحقّة على نفس المكلّف تكون

75،000*5%+75،000*10%+234،000*15%=46،350 شيكل فقط.

هنا نلاحظ أنّ الفارق في مبلغ الضريبة بعد تعديل الشرائح الضريبية مرتفع جداً، إذ وصل إلى 18،200 شيكل سنوياً أي ما يعادل 4.7% من غجمالي الدخل الخاضع للضريبة، وهذه النسبة تقودنا إلى النسبة التي كانت في الشريحة الأولى حيث وصلت إلى 2% فقط.

إنّ تعديلات الشرائح الضريبية إجمالاً انعكست إيجابيّاً على مبلغ الضريبة المستحَقُّ على المكلف، لكنْ وبعد التمعّن في مقدار الفارق في الوفر الضريبي الذي حققه المكلف فإنّه ستنشأ لدينا انطباعات أنّ هذا الوفر يزداد مع زيادة الدخل، وبالتالي وجود نوع من عدم العدالة الضريبية في هذا الخصوص.

الملاحظات التحليلية على تعديل الفقرة 2 من المادة 16 من القانون الأصلي.

وهنا تجدر الإشارة أنّه تم تعديل نص تلك المادة سابقاً بموجب تعليمات مجلس الوزراء الفلسطيني، حيث تَمّ رفع نسبة الضريبة إلى 20% على الشخص المعنوي، وبالتالي فإنّ التعديل الجديد جاء ليعيد التوازن إلى نصوص القانون الأصلية، حيث جاء التعديل لينص على أن تستوفى الضريبة على الدخل الخاضع للضريبة لأي شخص معنوي بنسبة (15%) باستثناء شركات الاتصالات والشركات التي تتمتع بامتياز أو احتكار في السوق الفلسطيني بحيث تخضع لنسبة (20%).

وكما أشرنا سابقاً فإنّ الشّقّ الأول من التعديل جاء إيجابياً ويحمل في طيّاته تطوراً جيّداً فيما يتعلق بتحفيز الشركات وتشجيع الاستثمار حيث تمّ تخفيض سعر الضريبة من 20% إلى 15%.

ولكن جاء الشقّ الثاني من التعديل ليثير جدلاً حول منطقيته وآلية تطبيقه، وهنا فإنّ التساؤلات المطروحة حول الشق الثاني (استثناء شركات الاتصالات والشركات التي تتمتع بامتياز أو احتكار في السوق الفلسطيني بحيث تخضع لنسبة (20%) بدلاً من 15%) .

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

منهج الدراسة

اتبّع الباحث المنهج الوصفي التحليلي في دراسته، حيث إنّ هذا المنهج يعمل على وصف الظاهرة وتحليلها، ويقوم بربطها بالظواهر الأخرى، حيث اعتمد الباحث على مصادر المعلومات ذات الصّلة بموضوع الدراسة، وتحليلها، ومن ثُمّ تجميع البيانات عن طريق الاستبانة، التي تمّ إعدادها بناءً على الإطار النظري والدراسات السابقة.

مجتمع الدراسة وعينتها

يشمل مجتمع الدراسة مأموري التقدير لدى الإدارة الضريبية في محافظات الخليل، ونابلس، ورام الله في فلسطين ، حيث قام الباحث باختيار عينة عشوائية مؤلّفة من (52) فرداً منهم.

وفيما يلي وصف لخصائص عينة الدراسة حسب متغيراتها:

جدول رقم (4): توزيع عينة الدراسة حسب متغيراتها المستقلة.

المتغير	التصنيف	التكرار	النسبة المئوية %
المحافظة	الخليل	16	30.8
	نابلس	15	28.8
	رام الله	21	40.4
مجال العمل	مكلف	30	57.7
	مأمور تقدير ضريبي	22	42.3
التحصيل العلمي	دبلوم فأقل	7	13.5
	بكالوريوس	36	69.2
	ماجستير فأكثر	9	17.3
سنوات الخبرة	سنتين فأقل	10	19.2
	ما بين 2-5 سنوات	15	28.8
	ما بين 5-10 سنوات	13	25.0
	من 10 سنوات فأكثر	14	26.9
المجموع		52	100.0

يتضح من الجدول رقم (4) توزيع عينة الدراسة حسب متغيّراتها المستقلة، حيث يبيّن الجدول المذكور أعلاه المستويات الخاصة بمتغيرات الدراسة، وتكرار كل مستوى ونسبته المئوية من النسبة الكلية للعينة وعلى ذلك فقد أخذت مدينة رام الله النصيب الأكبر في تعبئة الاستبانة نظراً لارتفاع عدد مكلّفيها، وعدد موظفي الإدارة الضريبية فيها، وكانت استجابة المكلّفين بتعبئة الاستبانة أكثر من موظفي الإدارة الضريبية كما هو مُلاحظ من الجدول أعلاه، أمّا بالنسبة للتحصيل العلمي فإنّ الأغلبية هم من حملة شهادة البكالوريوس، وهم أيضاً هم من يملكون الخبرة الضريبية ما فوق 10 سنوات، وهذا ما يدّعم الاستبانة حيث أنّ من قام بتعبئتها هم ذوو الخبرة.

أداة الدراسة

استخدم الباحث الأدبيات النظرية والأُطُر القانونية التي قام باستقرائها، بالإضافة إلى المقابلات الشخصية وتحليلها والخروج ببعض النتائج الهامّة .

كما واسْتُخدِمت الاستبانة كأداة لدراستها على المكلّفين ومأموري التقدير الضريبي من أجل التأكيد على التحليلات الشاملة للأدبيات النظرية والأُطر القانونية، فتضمنّت الاستبانة (23) فقرة واحدة ومجال واحد.

وقد قام الباحث بتصميمها وتطويرها كأداة لجمع المعلومات، وذلك وِفقاً للخطوات الآتية:

1. مراجعة الأدب النظري المتعلق بواقع ضريبة الدخل وتعديلاتها.

2. مراجعة الأبحاث والدراسات والكتب التي بحثت في أثر التعديلات التي تجري على ضريبة الدخل في تشجيع الاستثمار وتحقيق العدالة الضريبية.

3. المناقشات والأفكار مع المتخصصين في مجال الدراسة.

وقد تكوّنت أداة الدراسة من جزأين:

شمل الجزء الأول المعلومات الأولية عن المكلّفين ومأموري التقدير الضريبي في محافظات الخليل، ونابلس، ورام الله.

بينما اشتمل **الجزء الثاني** على (23) فقرة يتم الإجابة عليها، من خلال مقياس "ليكرت الخماسي"، يبدأ بالدرجة (موافق بشدة) وُتعطى (5) درجات، ثم (موافق) وتعطى (4) درجات، ثم (محايد) وتعطى (3) درجات، ثمّ (معارض) وتعطى درجتين، و(معارض بشدة) وتعطى درجة واحدة.

صدق الأداة

تمّ التحقق من الصدق الظاهري من خلال عرض أداة الدراسة على مجموعة من المحكّمين المختصين في الدراسات الاقتصادية، والتخصصات الأخرى من أجل إبداء الرأي في فقرات الاستبانة

من حيث صياغة الفقرات، ومدى مناسبتها للمجال الذي وُضعت فيه، إمّا بالموافقة عليها أو تعديل صياغتها أو حذفها لعدم أهميتها، وقد رأى المحكّمون ضرورة إعادة صياغة بعض الفقرات، وتكونت أداة الدراسة في صورتها النهائية من (23) فقرة، وبذلك يكون قد تحقَّق الصدق الظاهري للاستبانة، وأصبحت أداة الدراسة في صورتها النهائية.

ثبات الأداة

لقد تم استخراج مُعامل ثبات الأداة، باستخدام "معادلة كرونباخ ألفا ،Cronbach's Alpha " حيث بلغ الثبات الكلّي (0.86) وهو معامل ثبات عالٍ ويفي بأغراض البحث العلمي.

إجراءات الدراسة

تم إجراء هذه الدراسة وفق الخطوات الآتية:

– إعداد أداة الدراسة بصورتها النهائية.

– تحديد أفراد عيّنة الدراسة.

– الحصول على موافقة الجهات ذات الاختصاص.

– قام الباحث بتوزيع الأداة على عينة الدراسة، واسترجاعها، إذ تم توزيع (60) استبانة، واسترجاع (52) منها وجميعها استبانات صالحة للتحليل، وهي التي شكّلت عيّنة الدراسة.

– إدخال البيانات إلى الحاسب ومعالجتها إحصائياً باستخدام الرُّزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)

– استخراج النتائج وتحليلها ومناقشتها، ومقارنتها مع الدراسات السابقة، واقتراح التوصيات المناسبة.

متغيرات للدراسة

تضمن تصميم الدراسة المتغيرات الآتية:

أ – المتغيرات المستقلة:

تعديلات قانون ضريبة الدخل الفلسطيني

- ✓ التعديلات المرتبطة بالشرائح الضريبية للأشخاص الطبيعيين
- ✓ التعديلات على مبالغ الإعفاءات الضريبية للأشخاص الطبيعيين
- ✓ تعديلات قانون ضريبة الدخل الفلسطيني المتعلقة بتعديل النسب الضريبية على الأشخاص المعنويين
- ✓ فرض ضريبة 10 % على توزيعات الأرباح

وتكوّنت المتغيرات الديموغرافية من:

– المحافظة : ولها ثلاث مستويات (الخليل، ونابلس، ورام الله)

– مجال العمل : وله مستويان (مكلف، و مأمور تقدير ضريبي)

– التحصيل العلمي : وله ثلاث مستويات (دبلوم فأقل ، وبكالوريوس، وماجستير فاكثر).

– سنوات الخبرة: وله ثلاث مستويات: (سنتين فأقل، ومن 2–5 سنوات، و ما بين 5–10 سنوات، وأكثر من 10 سنوات)

ب – المتغير التابع:

ويتمثل في استجابات المبحوثين من من المكلفين ومأموري التقدير الضريبي على الأسئلة التي تتضمن أثر التعديلات التي تمت على قانون ضريبة الدخل خلال عامي 2014–2015 على تشجيع الاستثمار ودورها في تحقيق العدالة الضريبية.

المعالجات الإحصائية

بعد تفريغ إجابات أفراد العينة جرى ترميزها، وإدخال البيانات باستخدام الحاسوب ثم تمّت معالجة البيانات إحصائياً باستخدام برنامج الرّزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) ومن المعالجات الإحصائية المستخدمة:

1. التكرارات والنِّسَب المئوية والمتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، لتقدير الوزن النّسبي لفقرات الاستبانة.

2. اختبار" ت "لعيّنتيْن مستقلتين (Independent T-test) ، لفحص الأسئلة المتعلّقة بمتغيرات الدراسة المستقلة وهي الجنس، والمؤهل العلمي، والمسمى الوظيفي للديموغرافية.

4. تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA)، لفحص الأسئلة المتعلقة بمتغيرات الدراسة المستقلة وهي: سنوات الخبرة.

5. معادلة كرونباخ – ألفا (Alpha-Cronbach) لقياس ثبات الاختبار.

الفصل الرابع
نتائج الدراسة

أولاً النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة

ثانياً : النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أثر التعديلات التي تمت على قانون ضريبة الدخل خلال عامي 2014-2015 على تشجيع الاستثمار ودورها في تحقيق العدالة الضريبية من وجهة نظر المكلفين ومأموري التقدير الضريبي في محافظات الخليل، ونابلس، ورام الله، ومن أجل تحقيق ذلك استخدم الباحث استبانة مؤلَّفة من (23) فقرة تمَّ توزيعها على عينة مؤلَّفة من (52) فرداً من المبحوثين في المحافظات المذكورة .

أولاً: النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة

فيما يلي عرضاً لنتائج الدراسة التي تتضمن الإجابة عن التساؤلات التي وُضِعت أساساً للبحث وهي **النتائج المتعلقة بسؤال الدراسة الرئيس**

والذي ينص على ما يلي:

إلى أي مدى أسهمت أو ستسهم تعديلات قانون ضريبة الدخل التي حصلت خلال عامي 2014 و2015 في تشجيع الاستثمار وما مدى تحقيق هذه التعديلات للعدالة الضريبية؟ ولتفسير نتائج أسئلة الدراسة، استخدم الباحث المتوسطات الحسابية والنّسب المئوية التالية :

المتوسط الحسابي (4.21 فأكثر ويعادل 84.2% فأعلى) درجة كبيرة جداً.

المتوسط الحسابي (3.41- 4.20 ويعادل 68.2%- 84.0) درجة كبيرة.

المتوسط الحسابي (2.61-3.40 ويعادل 52.2%- 68.0%) درجة متوسطة.

المتوسط الحسابي (1.81-2.60 ويعادل 36.2%- 52.0%) درجة قليلة.

المتوسط الحسابي (أقل من 1.81) درجة قليلة جداً.

جدول رقم(5):المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة المستوى لأثر التعديلات التي تمت على قانون ضريبة الدخل خلال عامي 2014–2015 على تحقيق العدالة الضريبية من وجهة نظر المكلفين ومأموري التقدير الضريبي في محافظات الخليل، ونابلس، ورام الله مرتَّبة ترتيباً تنازلياً حسب المتوسط الحسابي .

رقم الفقرات	رقمها في الاستبانة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	الدرجة
1	8	يستفيد من توزيع الشرائح فئة ذوي الدخول العالية	4.61	0.77	92.2	كبيرة جداً
2	1	استيفاء الضريبة بنسبة (10%) على الفوائد الناجمة عن برامج التمويل المخصصة لتحفيز الشركات الصغيرة يعتبر تعديلاً محققاً للعدالة الضريبية	4.25	0.98	85.0	كبيرة جداً
3	6	توسيع الشرائح الضريبية يُعتَبر تعديلاً محقِّقاً للعدالة الضريبية	4.13	0.88		كبيرة جداً
4	9	استيفاء الضريبة على الدخل الخاضع لأي شخص معنوي بنسبة (15%) يعتبر محقّقاً للعدالة الضريبية .	4.05	0.99	81.0	كبيرة
5	15	زيادة الإعفاء الشخصي بقيمة 6000 شيكل للمكلف المقيم هو تعديلٌ يحقّق العدالة الضريبية	4.00	0.90	80.0	كبيرة

6	12	استثناء أرباح الأسهم وحصص الأرباح التي تمَّ توزيعها من قبل شخص المقيم من الدخول المعفاة هو تعديلٌ يحقّق لعدالة الضريبية	3.96	0.88	79.2	كبيرة
7	5	رفع النسبة الضريبية من 5% على أرباح الودائع المشاركة في المؤسسات المالية التي لا تتعامل مع الفوائد إلى 15% هو تعديلٌ يحقّق العدالة الضريبية	3.94	1.03	78.8	كبيرة
8	7	إنّ المستفيد الأكبر من توسيع الشرائح الضريبية هي فئة ذوي الدخل المحدودة	3.94	1.10	78.8	كبيرة
9	22	لا تؤثّر التعديلات على الهدف المالي الذي تحققه ضريبة الدخل	3.90	0.95	78.0	كبيرة
10	10	استثناء شركات الاتصالات والشركات التي لا تتمتع بامتياز أو احتكار في السوق الفلسطيني من البند السابق يُعتَبر تحقيقاً للعدالة الضريبية	3.88	1.16	77.6	كبيرة
11	23	شمل إعفاء القطاعات في التعديلات الضريبية جميع القطاعات التي بحاجة إلى إعفاء ضريبي	3.86	0.99	77.2	كبيرة
12	3	إلغاء صلاحية مجلس الوزراء بتنسيب من الوزير في تعديل الشرائح الضريبية هو تعديلٌ يحقّق العدالة الضريبية	3.86	0.95	77.2	كبيرة
13	21	التعديلات الحاصلة لا تُفقِد القانون الضريبي قاعدة اليقين والوضع الضريبي	3.84	1.09	76.8	كبيرة

14	17	اقتصار إعفاء مكافأة نهاية الخدمة بمقتَضى التشريعات النافذة بما لا يتجاوز شهرين عن سنة على موظفي الجامعات الفلسطينية فقط هو تعديلٌ يحققّ العدالة الضريبية	3.84	1.10	76.8	كبيرة
15	20	التعديلات تحقّق الأهداف الاجتماعية المرجوة من تحقيق العدالة الضريبية	3.82	0.98	76.4	كبيرة
16	13	إلغاء إعفاء 25% من أرباح بيع وشراء الأسهم والسّندات غير مشترطة أن تكون ضمن المحافِظ الاستثمارية هو تعديلٌ يحقّق العدالة الضريبية	3.82	0.90	76.4	كبيرة
17	4	موافقة الوزير على تجميد فرض الضريبة بنسبة (10%) على الأرباح سواءً كانت على شكل حُصَص أرباح أو توزيعات نقدية على أن تُقتَطع من المصدر لا يُعتَبر إجراءً قانونياً	3.78	1.07	75.6	كبيرة
18	18	تُعتَبر التعديلات التي تمّت على القانون الأصلي خطوة نوعية للوصول إلى قانون يساهم في تحقيق العدالة الضريبية وتحفيز الاستثمار	3.76	0.94	75.2	كبيرة
19	16	إنّ زيادة الإعفاء الشخصي بقيمة 6000 شيكل كان بناءً على دراسة مستوى الدخول المرتبطة بغلاء المعيشة	3.75	1.00	75.0	كبيرة
20	19	التعديلات تحقق الغايات الاقتصادية المرجوة للعدالة الضريبية	3.69	1.00	73.8	كبيرة

21	14	موظفي الإدارة الضريبية هم على علم ويقين ومعرفة وذات خبرة متقدمة في نشاطات المتاجرة التي تصنَّف ضمن المحافِظ الاستثمارية أم لا	3.67	1.06	73.4	كبيرة
22	11	استثناء شركات الاتصالات والشركات التي تتمتع بامتياز أو احتكار في السوق الفلسطيني من البند رقم 9 يساهم في تشجيع الاستثمار	3.57	1.12	71.4	كبيرة
23	2	استيفاء الضريبية بنسبة (10%) على الأرباح سواءً كانت على شكل حُصص أرباح أو توزيعات نقدية على أن تُقتطع من المصدر لا يُعتبر إجراءً قانونياً	3.50	1.26	70.0	كبيرة
	الدرجة الكلية		3.89	0.49	77.8	كبيرة

أقصى درجة للفقرة (5) درجات

يتضح من خلال البيانات في الجدول رقم (5) أنّ درجة أثر التعديلات التي تمّت على قانون ضريبة الدخل خلال عامي 2014–2015 في تحقيق العدالة الضريبية قد تراوحت بِنِسَب مئوية ما بين(70.0) و (92.2) وهما الفقرات (استيفاء الضريبية بنسبة (10%) على الأرباح سواء كانت على شكل حصص أرباح أو توزيعات نقدية على أن تقتطع من المصدر لا يعتبر إجراءاً قانونياً) و (يستفيد من توزيع الشرائح فئة ذوي الدخول العالية) ، وكانت الاستجابة على الدرجة الكلية كبيرة بدلالة النسبة المئوية التي بلغت (77.8) .

ويستنتج الباحث من ذلك رفض عينة الدراسة الرفض القوي الذي تُبدِيه على فرض 10 بالمئة على أرباح الشركات المساهمة، سواءً كانت على شكل حصص أرباح أو توزيعات نقدية على أن تُقتَطع من المصدر لا يُعتَبر إجراءً قانونياً نظرً لتحقيقه الازدواج الضريبي ويشكل عبئاً كبيراً على المكلَّفين.

بالإضافة إلى التأكيد على أنّ من يستفيد من تعديل الشرائح هم أصحاب الدخول العالية وهذا خلافُ من تدعو إليه العدالة الضريبية .

ثانياً: النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة التي تتعلق بمتغيرات الدراسة المستقلة

الفرضية الأولى والتي تنص على أنّه: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ بين التعديلات التي حصلت على قانون ضريبة الدخل الفلسطيني وزيادة الاستثمارات وتطبيق العدالة الضريبية.

كما ذُكِر سابقاً كانت عينة الدراسة تعترض على استيفاء 10 بالمئة من أرباح الشركات سواء كانت على شكل توزيعات نقدية أو غيرها، نظراً لتسبُّبها في الازدواج الضريبي، وبالتالي فإنّ التعديلات التي حصلت على قانون ضريبة الدخل الفلسطيني لا تدعم زيادة الاستثمارات المحلية أو الأجنبية.

كما أنّ القانون الضريبي لم يَقُم بتوضيح دور أسهم الاكتتاب من الإعفاء الضريبي الذي جاءت به التعديلات الضريبية.

الفرضية الثانية والتي تنص على أنّه: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ بين زيادة الإعفاء الشخصي للمقيم والإسهام في تطبيق العدالة الضريبية.

كانت نسبة الإجابة على رفع الإعفاء الشخصي للمقيم الفلسطيني 6،000 شيكل ضمن دراسة غلاء المعيشة ومستوى الدخل على نسبة 75% وهي نسبة كبيرة ولكنها غير كافية ضمن باقي فقرات الاستبانة وعليه يقرُّ الباحث بأنّ رفع هذا الإعفاء كان جيّداً للمكلَّفين متدنيي الدخل ولكن لا بُدّ من دراسة شاملة لجميع شرائح وطبقات العمل في فلسطين .

الفرضية الثالثة والتي تنص على أنّه :لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ بين زيادة مدى الشرائح الضريبية حسب التعديلات الأخيرة والإسهام في تطبيق العدالة الضريبية.

أقرّت عيّنة الدراسة على أنّ توسيع الشرائح الضريبية يفيد أصحاب الدخول العالية وبنسبة 92 % وهذا يتعارض مع أحد أهداف الضريبة الاجتماعية وهي توزيع الدخول بين فئات المجتمع الثريّة والفقيرة، وعليه فإنّه لا بُدّ من إعادة النظر في هذا التعديل.

الفرضية الرابعة والتي تنص على أنّه: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ بين إعفاء مكافأة نهاية الخدمة المدفوعة لموظفي الجامعات الفلسطينية، وتطبيق العدالة الضريبية.

كان هناك موافقة نسبيّة كبيرة من عينة الدراسة على إعفاء موظفي الجامعات الفلسطينية من ضريبة مكافاة نهاية الخدمة لأكثر من شهرين بدل شهر واحد واقتصار الإعفاء عليهم، حيث كانت هذه النسبة تقريبا 78 % وهذا ما يتفق عليه الباحث من تشجيع للتعليم ونشر العلم والمعرفة من خلال قانون ضريبة الدخل الفلسطيني.

الفرضية الخامسة والتي تنص على أنّه: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ بين خفض نسب الضريبة للأشخاص المعنويين إلى 15% على تطبيق العدالة الضريبية في فلسطين.

وافقت عينة الدراسة على هذا التعديل بنسبة كبيرة، بصفته مشجّعاً للاستثمار ومخفّضاً للمنازعات الضريبية في تحديد الشرائح الضريبية بين المكلَّف والادارة الضريبية.

الفرضية السادسة وتنص على أنّه: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ بين عدم تخفيض ضريبة الدخل على شركات الاتصالات والشركات التي تتمتع بامتياز أو احتكار واثرها على تطبيق العدالة الضريبية.

كانت الموافقة الأقل على استثناء شركات الاتصالات والشركات التي تحمل شهادات الاحتكار من الفرضية السابقة نظراً لارتباطها، وهذا ما قد يسبّب خللاً في قاعدة اليقين الضريبية، وكان يجب على المشرّع تبيان هذه الشركات، كما قام بتصنيف شركات الاتصالات ضمن الاستثناء من تخفيض الشريحة الضريبية فلا بُدّ من إعادة النظر في ذلك .

نتائج الفرضيات المتعلقة بالمتغيرات الديموغرافية

نتائج الفرضية المتعلقة بمتغير المحافظة وتنص على أنّه:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة($\alpha = 0.05$) بين متوسطات استجابات عينة الدراسة حول أثر التعديلات التي تمت على قانون ضريبة الدخل خلال عامي 2014-2015 ودورها في تحقيق العدالة الضريبية من وجهة نظر المكلفين ومأموري التقدير الضريبي في محافظات الخليل، ونابلس، ورام الله تعزى لمتغير المحافظة .

ومن اجل فحص صحة الفرضية المتعلقة بمتغير التحصيل العلمي، فقد استُخدم تحليل التباين الأحادي (ANOVA) ، والجداول (6، و7) تبين النتائج:

جدول رقم(6): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات عينة الدراسة حول أثر التعديلات التي تمت على قانون ضريبة الدخل خلال عامي 2014-2015 ودورها في تحقيق العدالة الضريبية من وجهة نظر المكلّفين ومأموري التقدير الضريبي في محافظات الخليل، ونابلس، ورام الله تعزى لمتغير المحافظة للدرجة الكلية.ط2.

الدرجة الكلية	المحافظة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
أثر التعديلات التي تمت على قانون ضريبة الدخل خلال عامي 2014-2015 على تشجيع الاستثمار ودورها في تحقيق العدالة الضريبية من وجهة نظر المكلفين ومأموري التقدير الضريبي في محافظات الخليل، ونابلس، ورام الله	الخليل	16	4.00	0.50
	نابلس	15	3.93	0.56
	رام الله	21	3.77	0.42
	المجموع	52	3.89	0.49

يتضح من الجدول السابق وجود فروق في المتوسطات الحسابية في مستويات متغير (المحافظة) للدرجة الكلية، و ولمعرفة درجة انطباق هذه النتائج على مجتمع الدراسة تمّ فحص الفرضية الصفرية المتعلّقة بمتغير سنوات الخبرة والمُوضَحة في الجدول (7).

جدول رقم (7): نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في أثر التعديلات التي تمت على قانون ضريبة الدخل خلال عامي 2014-2015 ودورها في تحقيق العدالة الضريبية تُعزَى لمتغير المحافظة.

	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة(ف)	مستوى الدلالة
الدرجة الكلية	بين المجموعات	0.501	2	.250	1.034	0.363
	داخل المجموعات	11.857	49	.242		
	المجموع	12.357	51			

***(دال إحصائيا عند مستوى الدلالة α = 0.05)**

يتبين من الجدول (7) السابق عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عن مستوى الدلالة (α = 0.05) بين بين متوسطات استجابات عينة الدراسة حول أثر التعديلات التي تمت على قانون ضريبة الدخل خلال عامي 2014-2015 ودورها في تحقيق العدالة الضريبية تُعزى لمتغير المحافظة، فقد بلغت مستوى الدلالة (0.363) وهي أكبر من (0.05)

نتائج الفرضية المتعلقة بمتغير مجال العمل وتنص على:

وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة(α =0.05) بين متوسطات استجابات عينة الدراسة حول أثر التعديلات التي تمت على قانون ضريبة الدخل خلال عامي 2014-2015 ودورها في تحقيق العدالة الضريبية تعزى لمتغير مجال العمل.

ومن أجل فحص صحة الفرضية المتعلقة بمتغير مجال العمل، فقد استُخدم اختبار (ت) للعينات المستقلة ونتائج الجدول التالي توضّح ذلك:

جدول رقم(8): نتائج اختبار (ت) لدلالة الفروق في متوسطات استجابات عينة الدراسة حول أثر التعديلات التي تمّت على قانون ضريبة الدخل خلال عامي 2014-2015 ودورها في تحقيق العدالة الضريبية تُعزى لمتغير مجال العمل.

	مجال العمل	العدد	المتوسط	الانحراف	قيمة(ت)	مستوى الدلالة*
الدرجة الكلية	مكلف	30	3.89	0.48	0.084	0.933
	مأمور تقدير ضريبي	22	3.88	0.51		

***(دال إحصائيا عند مستوى الدلالة α = 0.05)**

يتبيّن من الجدول (8) السابق عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عن مستوى الدلالة (α = 0.05) بين متوسطات استجابات عينة الدراسة حول أثر التعديلات التي تمت على قانون ضريبة الدخل خلال عامي 2014-2015 ودورها في تحقيق العدالة الضريبية تُعزى لمتغير مجال العمل، فقد بلغت مستوى الدلالة (0.933) وهي اكبر من (0.05)

نتائج الفرضية المتعلقة بمتغير التحصيل العلمي وتنص على أنّه:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة(α =0.05) بين متوسطات استجابات عينة الدراسة حول أثر التعديلات التي تمت على قانون ضريبة الدخل خلال عامي 2014–2015 ودورها في تحقيق العدالة الضريبية تُعزى لمتغير التحصيل العلمي.

ومن أجل فحص صحة الفرضية المتعلقة بمتغير التحصيل العلمي، فقد استخدم تحليل التباين الأحادي (ANOVA) ، والجداول (6، و7) تبين النتائج:

جدول رقم (9): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات عينة الدراسة حول أثر التعديلات التي تمت على قانون ضريبة الدخل خلال عامي 2014–2015 ودورها في تحقيق العدالة الضريبية تُعزى لمتغير التحصيل العلمي للدرجة الكلية.

الدرجة الكلية	التحصيل العلمي	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
أثر التعديلات التي تمت على قانون ضريبة الدخل خلال عامي 2014–2015 ودورها في تحقيق العدالة الضريبية	دبلوم فأقل	7	3.77	0.56
	بكالوريوس	36	3.90	0.50
	ماجستير فأكثر	9	3.92	0.44
	المجموع	52	3.89	0.49

يتضح من الجدول السابق وجود فروق في المتوسطات الحسابية في مستويات متغير (التحصيل العلمي) للدرجة الكلية، و ولمعرفة درجة انطباق هذه النتائج على مجتمع الدراسة تم فحص الفرضية الصفرية المتعلقة بمتغير سنوات الخبرة والموضحة في الجدول (10).

جدول رقم (10): نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في أثر التعديلات التي تمت على قانون ضريبة الدخل خلال عامي 2014–2015 ودورها في تحقيق العدالة الضريبية تعزى لمتغير سنوات الخبرة.

	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة(ف)	مستوى الدلالة
الدرجة الكلية	بين المجموعات	0.112	2	0.056	0.224	0.800
	داخل المجموعات	12.245	49	0.250		
	المجموع	12.357	51			

***(دال إحصائيا عند مستوى الدلالة α = 0.05)**

يتبين من الجدول (10) السابق عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عن مستوى الدلالة (α = 0.05) بين متوسطات استجابات عينة الدراسة حول أثر التعديلات التي تمت على قانون ضريبة الدخل خلال عامي 2014–2015 ودورها في تحقيق العدالة الضريبية من وجهة نظر المكلفين ومأموري التقدير الضريبي في محافظات الخليل، ونابلس، ورام الله تُعزى لمتغير التحصيل العلمي، فقد بلغت مستوى الدلالة (0.800) وهي أكبر من (0.05).

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة(α =0.05) بين متوسطات استجابات عينة الدراسة حول أثر التعديلات التي تمّت على قانون ضريبة الدخل خلال عامي 2014–2015 ودورها في تحقيق العدالة الضريبية تُعزى لمتغيّر سنوات الخبرة.

ومن أجل فحص صحة الفرضية المتعلقة بمتغير سنوات الخبرة، فقد استُخدم تحليل التباين الأحادي (ANOVA)، والجداول (11، و12) تبين النتائج:

جدول رقم(11): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات عينة الدراسة حول أثر التعديلات التي تمت على قانون ضريبة الدخل خلال عامي 2014-2015 ودورها في تحقيق العدالة الضريبية لمتغير سنوات الخبرة للدرجة الكلية.

الدرجة الكلية	سنوات الخبرة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
أثر التعديلات التي تمت على قانون ضريبة الدخل خلال عامي 2014-2015 ودورها في تحقيق العدالة الضريبية	سنتين فأقل	10	3.68	0.55
	ما بين 2-5 سنوات	15	3.95	0.44
	ما بين 5-10 سنوات	13	4.08	0.50
	من 10 سنوات فأكثر	14	3.79	0.44
	المجموع	52	3.89	0.49

يتضح من الجدول السابق وجود فروق في المتوسطات الحسابية في مستويات متغير (سنوات الخبرة) للدرجة الكلية، ولمعرفة درجة انطباق هذه النتائج على مجتمع الدراسة تمّ فحص الفرضية الصفرية المتعلقة بمتغير سنوات الخبرة والموضحة في الجدول (12).

جدول رقم (12): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات عينة الدراسة حول أثر التعديلات التي تمّت على قانون ضريبة الدخل خلال عامي 2014-2015 ودورها في تحقيق العدالة الضريبية تُعزى لمتغير سنوات الخبرة للدرجة الكلية.

الدرجة الكلية	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة (ف)	مستوى الدلالة
	بين المجموعات	1.110	3	0.370	1.579	0.207
	داخل المجموعات	11.247	48	0.234		
	المجموع	12.357	51			

***(دال إحصائيا عند مستوى الدلالة α = 0.05)**

يتبين من الجدول (12) السابق عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عن مستوى الدلالة (α = 0.05) بين متوسطات استجابات عينة الدراسة حول أثر التعديلات التي تمّت على قانون ضريبة الدخل خلال عامي 2014-2015 ودورها في تحقيق العدالة الضريبية تُعزى لمتغير سنوات الخبرة، فقد بلغت مستوى الدلالة (0.207) وهي أكبر من (0.05) .

النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة:

الأسئلة الفرعية:

- ✓ **السؤال الأول:** ما هو الأثر الذي تركته أو ستتركه التعديلات الحاصلة على قانون ضريبة الدخل خلال عامي 2014 و 2015 على البيئة الاستثمارية في فلسطين؟

يُلاحظ مِمّا سبق من التحليل لأدبيات الدراسة، والتحليل الإحصائي أنّ هذه التعديلات تُوجَد فيها ثغرات قانونية في البداية، ومن جهةٍ أخرى فإنّها محقّقة لمشاكل ضريبية كبيرة أهمها: الازدواج الضريبي ممّا يؤثّر سلباً على الوضع الاستثماري الفلسطيني المحلي ، وبهذا مستقبَلاً لا بُدّ من حدوث الكثير من النزاعات الضريبية، وحالات التهرّب الضريبي نظراً لعدم عدالة التعديلات الضريبية الاستثمارية، وعدم تحقيقها للازدواج الضريبي.

- ✓ **السؤال الثاني:** هل ستسهم هذه التعديلات في زيادة العدالة الضريبية؟

إنّ التعديلات التي تسبّب مشكلة الازدواج الضريبي وبالتالي تؤيد التهرب الضريبي، بالإضافة إلى عدم تحقيقها لقاعدة اليقين الضريبية، وعدم ملاءمتها لأصحاب الدخول العالية، إنّما هي نتيجة عكسية لتحقيق العدالة الضريبية.

- ✓ **السؤال الثالث:** ما هو هدف المشرّع الفلسطيني من إصدار مثل هذه التعديلات على القانون؟

من خلال ما نصَّت عليه التعديلات التي أدْخِلَت من أجل تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، نستنتج أنّ هذه التعديلات لا تسعى جزْماً لتحقيق تلك الأهداف، بل لا بُدّ من إعادة النظر فيها من ذوي الاختصاص الاجتماعي، والاقتصادي.

الفصل الخامس

مناقشة النتائج وأهم التوصيات

النتائج

أولاً: من خلال التحليل النظري للنصوص القانونية المعدَّلة والمقابلات الشخصية توصَّل الباحث إلى ما يأتي:

فيما يتعلق بالإعفاءات الاقتصادية:

1- قيام المشرِّع بإعفاء أرباح الأسهم والسندات ضمن المحافِظ الاستثمارية، وهذا يُخضِع أسهم وسندات الاكتتاب (التأسيس) للضريبة، وبهذا يصبح التعديل مغايراً لتحقيق الأهداف الاقتصادية وغير مشجّع للاستثمار داخل فلسطين .

2- إنّ اخضاع 10 % على الأرباح سواء كانت على شكل توزيعات او حصص يؤدّي إلى ازدواج ضريبي نظراً لاقتطاع الضريبة من الأرباح ومن ثُم اقتطاعها على شكل خصم مصدر عند توزيعها، وبالتالي فإنّ هذا التعديل يؤدّي إلى عدم الشعور بالعدالة الضريبية، وهجرة الاستثمارات الداخلية إلى الخارج وزيادة نِسَب التهرُّب الضريبي والمنازعات الضريبية .

أمّا ما يتعلق بالإعفاءات الاجتماعية:

1- إعفاء الراتب التقاعدي شهرين سنوياً بدلاً من شهر واحدٍ لموظفي الجامعات الفلسطينية، جعل هناك انقسام كبير في الشارع الفلسطيني بين مؤيد ومطالِب بإعطاء إعفاءات أخرى للمهندسين، والأطباء، وبعض القطاعات الأخرى الهامة، وبالتالي أدّى ذلك إلى خلق جوّ من عدم الراحة بالالتزام الضريبي.

2- رفع الإعفاء السنوي للإقامة بقيمة 6،000 شيكل سنوياً لم يؤثّر جوهرياً على مبلغ الوفر الضريبي اللذي حصل عليه المكلَّف.

3- توسيع الشرائح الضريبية يفيد أصحاب الدخول المرتفعة أكثر من أصحاب الدخول المتدنية، وبالتالي تفقد الضريبة هدفها الاجتماعي الرئيسي وهو إعادة توزيع الدخول بين الأغنياء والفقراء.

بعد إجراء عملية التحليل الإحصائي، جاءت نتائج الدراسة كما يلي:

1. جاءت درجة أثر التعديلات التي تمت على قانون ضريبة الدخل خلال عامي 2014-2015 على تشجيع الاستثمار ودورها في تحقيق العدالة الضريبية.

2. كان من أكثر الفقرات التي حصلت على درجة موافَقَة كبيرة جداً هي (يستفيد من توزيع الشرائح فئة ذوي الدخول العالية، و استيفاء الضريبة بنسبة (10%) على الفوائد الناجمة عن برامج التمويل المخصصة لتحفيز الشركات الصغيرة يُعتَبر تعديلاً محقّقاً للعدالة الضريبية، و توسيع الشرائح الضريبية يُعتَبر تعديلاً محقّقاً للعدالة الضريبية.

أما الفقرات التي حصلت على أدنى استجابات هي فقرة موظفي الإدارة الضريبية الذين هم على علم، ويقين، ومعرفة، وذات خبرة متقدّمة في نشاطات المتاجَرَة التي تصنَّف ضمن المحافِظ الاستثمارية أم لا، و استثناء شركات الاتصالات والشركات التي تتمتع بامتياز أو احتكار في السوق الفلسطيني من البند رقم 9 يساهم في تشجيع الاستثمار، و استيفاء الضريبية بنسبة (10%) على الأرباح سواء كانت على شكل حُصَص أرباح أو توزيعات نقدية على أن تُقتَطَع من المصدر لا يُعتبر إجراءً قانونياً.

2. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α =0.05) بين متوسطات استجابات عينة الدراسة حول أثر التعديلات التي تمّت على قانون ضريبة الدخل خلال عامي 2014-2015 على تشجيع الاستثمار ودورها في تحقيق العدالة الضريبية تُعزى لمتغير المحافظة .

3. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة(α =0.05) بين متوسطات استجابات عينة الدراسة حول أثر التعديلات التي تمت على قانون ضريبة الدخل خلال عامي 2014-2015 على تشجيع الاستثمار ودورها في تحقيق العدالة الضريبية تعزى لمتغيّر مجال العمل .

4. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة(α =0.05) بين متوسطات استجابات عينة الدراسة حول أثر التعديلات التي تمّت على قانون ضريبة الدخل خلال عامي 2014-2015 على تشجيع الاستثمار ودورها في تحقيق العدالة الضريبية تُعزى لمتغير التحصيل العلمي.

5. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة(α =0.05) بين متوسطات استجابات عينة الدراسة حول أثر التعديلات التي تمت على قانون ضريبة الدخل خلال عامي 2014-2015 على تشجيع الاستثمار ودورها في تحقيق العدالة الضريبية ورام الله تعزى لمتغير سنوات الخبرة .

التوصيات

في ضوء النتائج السابقة للدراسة، فإنّ الباحث يوصي بما يلي:

1. على المشرّع الضريبي التوضيح للبنوك فيما يتعلق بتنزيل المصاريف ذات العلاقة بأرباح التسهيلات وإقراض الشركات الصغيرة.

2. إعادة النظر إلى التعديلات الخاصة بالإعفاءات الاقتصادية، وضرورة إعفاء توزيعات الأرباح بدلاً من اخضاعه لتفادي حدوث الازدواج الضريبي، وزيادة نِسَب التهرب الضريبي وهجرة الاستثمارات الداخلية.

3. العمل على توضيح الإجراءات الفنية في تنزيل المصاريف فيما يتعلق بالإعفاءات الجديدة التي جاء بها التعديل على القانون الضريبي.

4. لا بُدّ من دراسة مستويات غلاء المعيشة، وإقرار الشرائح الضريبية بشكل يفيد أصحاب الدخول المتدنية ومراعاة المقدرة التكليفية لأصحاب الدخول العالية.

5. التطرُّق إلى شرائح مجتمعية أخرى ذات أهمية داخل المجتمع: كالأطباء، والمهندسين، وبعض الفئات التي تنادي بضرورة منحها امتيازات ضريبية.

قائمة المصادر والمراجع

- التقارير والموازنات الخاصة بوزارة المالية الفلسطينية السنوية.
- **جريدة الوقائع الفلسطينية العدد 112** بتاريخ 29-4-2015.
- قرار بقانون رقم 4 لسنة 2014 بشأن تعديل القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.
- قرار بقانون رقم 5 لعام بشأن تعديل القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل 2015.
- قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

قانون ضريبة الدخل الأردني لسنة 2009.

- خلف، جهاد، **ضريبة الدخل بموجب قرار بقانون رقم لسنة 2011 "** دراسة تحليلية نقدية، 2014.
- ملحم، سامر، **أثر ضريبة الدخل على القرار الاستثماري لدى القطاع الخاص في الضفة الغربية للفترة ما بين 1994**-2005، 2006.
- خالد، غسان، **مفهوم الاستثمار وواقعه التشريعي في مناطق السُلطة الوطنية الفلسطينية:** دراسة تحليلية نقدية، 2008.
- د. فرهود، محمد، ***العدالة الضريبية اقتصادياً*، مجلة الحقوق – جامعة الكويت**، 2001.
- عوض الله، صفوت، **الحوافز الضريبية وأثرها على الاستثمار والتنمية في مصر**، دار النهضة العربية، القاهرة، 2002.

- يدك، ابراهيم، **العدالة الاجتماعية في قانونيْ ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لعام 2004 والأردني رقم 25 لعام 1964**، دراسة مقارنة، 2006.
- إمام، كامل، **دور الضرائب في تشجيع الاستثمار في ضوء الأزمة المالية والاقتصادية العالمية،** المؤتمر الخامس عشر، دور النظام الضريبي المصري في الأزمة المالية والاقتصادية العالمية، 2009.
- حجازي، المرسي، **النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق،** الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 1998.
- الزبيدي، عبد الباسط، **وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي،** الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع: عمان، الأردن، 2008.
- المهايني، محمد خالد، ***دور الضريبية في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية مع حالات تطبيقية في التشريع الضريبي المقارن***، **مجلة جامعة دمشق،** المجلد 19، العدد الثاني، 2003.
- الشوابكة، سالم، **المالية العامة والتشريعات الضريبية**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
- صبري، نضال، **محاسبة ضريبة الدخل،** الطبعة الأولى، جامعة القدس المفتوحة، عمان، الأردن، 2010.
- عرقاوي، مصطفى، **الضريبة على الدخل في الضفة الغربية حسب أحكام القانون الأردني وما طرأ عليه من تعديلات،** بدون طبعة، بدون دار نشر، 1983.
- محمد، شريف، **السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي،** رسالة ماجستير، جامعة ابو بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2010.

- محمود، معتز، **أهداف الاعفاءات الضريبية في التشريع الفلسطيني ومدى تحقيقها للعدالة الضريبية**، بحث غير منشور، فلسطين، 2015 .
- الهلالي، علي، **الاتجاهات الجديدة في فرض الضرائب المباشرة**، جامعة ذي قار، بغداد، العراق، 2010 .
- اليحيى، خريوش، حسين، حسن، **المالية العامة**، الطبعة الأولى، جامعة القدس المفتوحة، عمان، الأردن، 2010.

الدراسات السابقة:

- خلف، جهاد، **ضريبة الدخل بموجب قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 " دراسة تحليلية نقدية**"، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2014 .
- يدك، ابراهيم، **العدالة الاجتماعية في قانوني ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 والاردني رقم 25 لسنة 1964 " دراسة مقارنة**"، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2006.
- ملحم، سامر، **اثر ضريبة الدخل على القرار الاستثماري لدى القطاع الخاص في الضفة الغربية للفترة الواقعة ما بين 1994-2005**، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2006.
- خالد، غسان، **مفهوم الاستثمار وواقعه التشريعي في مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية: دراسة تحليلية نقدية**، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2008.

المقابلات الشخصية:

- حسن خلاف، مدير قسم الضريبة في شركة ارنست وينغ، المدير العام لشركة بال تاكس، مستشار ضريبي، 1-3-2016.
- عبد الله حنون، شركة برايس وتر هاوس، 17-6-2016.
- هيثم حمدان، دائرة كبار مكلفي الضرائب رام الله 13-7-2016.
- عبد اللطيف النجار، شركة ارنست وينغ 15-7-2016.
- الأستاذ عاصم عبيد، كلية فلسطين التقنية. 12-10-2016.
- أحمد قرعوش، مدير دائرة كبار المكلفين، رام الله، 13-10-2016

قائمة المحكمين:

1- الدكتور محمد شراقة، مشرف اكاديمي في المالية العامة والقانون الدولي في جامعة النجاح الوطينة.

2- الدكتور مفيد الظاهر، مشرف أكاديمي في كلية العلوم الادارية والاقتصادية في جامعة النجاح الوطنية.

الملاحق

الملحق رقم (1) : الاستبانة .

بسم الله الرحمن الرحيم



جامعـــــة النجاح الوطنيـــــــــة

كليـــــة الدراسات العليـــــــا

برنامج المنازعات الضريبيـــة

<u>الموضوع : تعبئة استبانة .</u>

" يقوم الباحث بإجراء دراسة بعنوان " **أثر التعديلات التي تمت على قانون ضريبة الدخل خلال عامي 2014 و 2015 على تشجيع الاستثمار ودورها في تحقيق العدالة الضريبية** " وذلك لقياس مدى تلبية هذه التعديلات في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاستثمارية والاجتماعية من أجل الوصول الى عدالة ضريبية كمحفز لرقي الاستثمار في فلسطين.

مع العلم أنّ هذه الاستبانة التي بين أيديكم هي أداة لجمع البيانات للبحث المذكور وبذلك أرجو التكرّم من حضرتكم لتعبئتها .

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام و التقدير ،،،

الباحث : " أيمن صابر جرادات "

بإشراف الدكتور : " د. سامح العطعوط "

معلومات عامة

1- المحافظة

 الخليل نابلس رام الله

2- مجال العمل

 مكلّف مأمور تقدير ضريبي .

3- التحصيل العلمي

 دبلوم فأقل بكالوريوس ماجستير فأكثر

4- سنوات الخبرة

 سنتين فأقل ما بين 2- 5 سنوات ما بين 5 – 10 سنوات من 10 سنوات فأكثر .

درجة موافقتكم على أثر التعديلات على ضريبة الدخل الفلسطينية التي تمّت في عامي 2014 و 2015 في تحقيق العدالة الضريبية

	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
1	تخصيص 10% من أرباح شركات التمويل المختصة في تمويل المشاريع الصغيرة هو تعديلٌ يحقّق العدالة الضريبية.					
2	فرض الضريبة بنسبة (10%) على الأرباح سواء كانت على شكل حصص أرباح أو توزيعات نقدية على أن تُقتَطع من المصدر هو تعديل لا يؤدي الى ازدواج ضريبي هوتعديلٌ يحقق العدالة الضريبية .					
3	إلغاء صلاحية مجلس الوزراء بتنسيب من الوزير في تعديل الشرائح الضريبية هو تعديلٌ يحقّق العدالة الضريبية					
4	موافقة الوزير على تجميد فرض الضريبة بنسبة (10%) على الأرباح سواء كانت على شكل حصص أرباح أو توزيعات نقدية على أن تقتطع من المصدر لا يُعتَبر خرقاً قانونياً.					
5	رفع النسبة الضريبية من 5 % على ارباح الودائع المشاركة في المؤسسات المالية التي لا تتعامل مع الفوائد الى 15 % هو تعديلٌ يحقّق العدالة الضريبية					
6	توسيع الشرائح الضريبية هو تعديلٌ يحقّق العدالة الضريبية					
7	يستفيد من توسيع الشرائح فئة ذوي الدخول المحدودة .					
8	يستفيد من توسيع الشرائح فئة ذوي الدخول غير المحدودة .					

9	توحيد النسبة الضريبية للأشخاص المعنويين بنسبة 15% هو تعديلٌ يحقّق العدالة الضريبية.					
10	استثناء شركات الاتصالات والاحتكار من توحيد النسبة الضريبية للأشخاص المعنوية هو تعديلٌ يحقّق العدالة الضريبية .					

	الفقرة	**موافق بشدة**	**موافق**	**محايد**	**معارض**	**معارض بشدة**
11	إلغاء أرباح الأسهم وحصص الأرباح الموزعة من قبل شخص المقيم من الدخول المُعفاة هو تعديلٌ يحقّق العدالة الضريبية .					
12	إعفاء أرباح نشاطات المتاجرة المصنفة ضمن المحافِظ الاستثمارية فقط هو تعديلٌ يحقّق العدالة الضريبية .					
13	إلغاء إعفاء 25 % من أرباح بيع وشراء الاسهم والسندات الغير مشترطة ان تكون ضمن المحافِظ الاستثمارية هو تعديلٌ يحقق العدالة الضريبية .					
14	موظفي الإدارة الضريبية هم على علم ويقين ومعرفة وذات خبرة متقدمة في نشاطات المتاجَرَة التي تصنَّف ضمن المحافِظ الاستثمارية أم لا .					
15	رفع 6000 شيكل كإعفاء شخصي للمكلّف المقيم هو تعديلٌ يحقّق العدالة الضريبية .					

16	رفع الإعفاء الشخصي بقيمة 6000 شيكل كان بناءً على دراسة مستوى الدخول والمرتبطة بغلاء المعيشة .					
17	اقتصار مكافأة نهاية الخدمة بما لا يتجاوز شهرين من سنة على موظفي الجامعات الفلسطينية فقط هو تعديلٌ يحقّق العدالة الضريبية .					
18	التعديلات هي كافية لبناء السياسة الضريبية الفلسطينية بشكل متكامل لتحقيق العدالة الضريبية					
19	التعديلات تحقق الأهداف الاقتصادية المرجوَّة لتحقيق العدالة الضريبية .					
20	التعديلات تحقق الأهداف الاجتماعية المرجوّة لتحقيق العدالة الضريبية .					
21	التعديلات الحاصلة لا تُفقِد القانون الضريبي قاعدة اليقين والوضح الضريبي .					
22	لا تؤثّر التعديلات على الهدف المالي الذي تحققه ضريبة الدخل .					
23	شمل إعفاء القطاعات في التعديلات الضريبية جميع القطاعات التي بحاجة إلى الإعفاء الضريبي .					

An-Najah National University

Faculty of Graduate Studies

The Impact of Income Tax Law Rectified 2014&2015 to Encourage Investment and its Role to Achieve Tax-Justice

By

Ayman Saber Jaradat

Supervised

Dr. Sameh Atoot

This Thesis is Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for the Degree of Master of Taxation Disputes, Faculty of Graduate Studies, An-Najah National University, Nablus- Palestine.

2017

The Impact of Income Tax Law Rectified 2014&2015 to Encourage Investment and its Role to Achieve Tax-Justice

By

Ayman Saber Jaradat

Supervisor

Dr. Sameh Atoot

Abstract

This study explored the amendments made on Resolution number 8 for the year 2011 related to income tax in Palestine, according to Resolution number 4 for the year 2014 and Resolution number 5 for the year 2015, and the effect these amendments have on the investment environment in Palestine, in addition to its role in achieving tax justice.

The study aimed at studying, examining and analyzing these amendments from theoretical, practical and statistical perspectives in an effort to find out the extent to which these applied amendments fulfill the economic and social goals targeted by the tax legislations, and the benefits they offer to all tax payers in general and to the economic and social sectors in particular.

In order to achieve this goal, the researcher referred to some related literature and previous studies, in addition to the descriptive analysis conducted for the issued resolution, which were issued in order to amend the original law. Furthermore, the researcher conducted some interviews with experts in the field and those related to the applied amendments. Moreover, the researcher designed a questioner, which was reviewed and verified by experts in the field, and then distributed it and analyzed its results.

Based on this study, the researcher came out with the below results:

In relation to economic aspects and encouraging investment:

The regulators decision to exempt dividends and profits resulting from bods as part of the investment package, and thereby making shares and subscription bonds subject to tax, shows that the applied amendment contradicts with the economic goals, and does not encourage investments inside Palestine. In addition, the researcher concluded that imposing 10% on the profits of joint stock companies, whether in the form of dividends or cash dividends results in a duplication in taxation since the tax is deducted from these profits and then deducting it in the form of deduction at source upon its distribution. As a result, this amendment will certainly result in a sense of injustice related to tax payment, and thus the immigration of local investments to other international markets, and will lead to an increase in tax evasions and tax related disputes.

As for the social aspects:

The study concluded that the exception related to end of service reward, which are paid according to the regulations applied for workers in Palestinian universities, with a limit not exceeding two month for each year of service rather than one month, resulted in a gap between Palestinians supporting these regulations and others requesting that similar exception should be applied to engineers, doctors and workers in other important sectors. Therefore, this results in creating an atmosphere of discomfort when it comes to commitment to paying taxes. In addition, increasing the annual exception limit for accommodation to 6,000 Shakles per year and expanding tax segments serves the benefit of those with high income rather than those of low income, which makes the tax lose its social goal which is redistributing incomes between the rich and the poor.

Upon conducting the statistical analysis for the questioner that was distributed to the study sample, the study came out with the following results:

The section related to the degree of effect the amendments applied on the income tax during the years 2014-2015 and their effect in encouraging investment and its role in achieving tax justice from the perspective of taxation commissioners in Hebron, Nablus and Ramallah Governorates was large, it was one of the most paragraphs to get large approval, which is (those benefiting from expanding the tax segments are individuals with high income, and collecting taxes in the percentage of (10%) on profits resulting from financing programs to encourage small companies is considered an amendment which achieves tax justice, and expanding tax segments is considered an amendment which achieves tax justice.

As for the paragraphs that had the lowest number of responses, they were those regarding whether the employees of the Tax Department are familiar with, are fully acquainted and have good experience in the trades field which are considered a part of the investment portfolio or not. In addition to the clause related to excluding telecom companies and other companies who have privileges or monopoly contracts in the Palestinian market from the clause related to decreasing the percentage of income tax by 15%, and subjecting them to a 20% contributes to the encouragement of investment. In addition to the clause related to tax reconciliation in the amount of 10% from profits, whether in the form of profit shares or cash distribution, and deducting these amounts from the source, is not considered a legal act. There is no statistically significant differences at the level of significance ($\alpha=0.05$) between the averages of the responses of the study sample regarding the effect of the amendments applied to the income tax law during the years 2014-2015 on the encouragement of investment and its

role in achieving tax justice from the perspective of taxation commissioners in Hebron, Nablus and Ramallah Governorates is attributed to the governorate variable.

Results also show that there is no statistically significant difference at the level of significance (α=0.05) between the averages of responses of the study sample regarding the effect of the amendments applied to the income tax law during the years 2014-2015 on the encouragement of investment and its role in achieving tax justice. Furthermore, there is no statistically significant difference at the level of significance (α=0.05) between the averages of responses of the study sample that are attributed to the level of education, and there is no statistically significant difference at the level of significance (α=0.05) between the averages of responses of the study sample that are attributed to the years of experience.

Based on the results of the study, the researcher recommends that it is essential for the taxation project to provide banks with a clear mechanism for recording expenses related to the profits of facilities and loans offered to small companies, in addition to revising the amendments related to economic exemptions, specifically working on exempting profit shares rather than making them subject to tax in order to avoid any duplication in taxation, to avoid the increase in the rates of tax evasions and the immigration of local investments. Furthermore, it is very essential to explain the technical procedures required in reducing expenses related to the new exemption rules mentioned in the amendments, in addition to conducting the levels of change in the cost of living and defining the tax segments in a way that benefits those with low incomes, taking into account the cost ability for individuals with high income. Finally, the researcher recommends that it is very important to consider other important

segments of the society, such as doctors, engineers and other segments who are requesting more tax-related privileges.